

CELSO BERNARDINO RODRIGUES

ILDONEI COMIRAN

**ESTUDO SOBRE A TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE
MERCADORIAS E SERVIÇOS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO (E-COMMERCE)**

Monografia apresentada ao Departamento de
Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais
Aplicadas, Universidade Federal do Paraná,
como requisito para a obtenção do título de
especialista em Auditoria Integral.

Orientador: Profº Jaime Bettoni

CURITIBA

2003

A ação do corpo, o adestramento do gesto, a regulação do comportamento, a normalização do prazer, a interpretação do discurso, com o objetivo de separar, comparar, distribuir, avaliar, hierarquizar, tudo isso faz com que apareça pela primeira vez na história esta figura singular, individualizada – o homem – como produção do poder.

Dedicamos este trabalho, com amor, às esposas e filhas pelo incentivo e apoio para a realização do mesmo.

A Deus, Senhor de nossos caminhos, por nos ter conduzido na perspectiva do conhecimento como meio de superar os desafios.

Ao professor orientador, por compreender nossas limitações e pela paciência em nos orientar.

Aos professores do curso pelo conhecimento e informação repassada.

Aos colegas de curso, pela troca de experiência.

LISTA DE SIGLAS

AOL - America On Line

B2B – Business to Business

B2C – Business to Consumer

CF – Constituição Federal

CLAT - Centro Interamericano de Administrações Tributárias

CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária

CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

CTN – Código Tributário Nacional

ECONFIN – Conselho da União Européia

EUA – Estados Unidos da América

FGV – Fundação Getúlio Vargas

FTA – Federation Of Tax Administration

ICAAN - Internet Corporation for Assigned Names and Numbers – Corporação para a Designação de Nomes e Números na Internet

ICM – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias

ICMS – Imposto Sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

ISP – Provedores de Serviço da Internet

IVA – Imposto de Valor Acrescentado

LSSI – Lei da Sociedade da Transformação e do Comércio Eletrônico

MLEC – Lei Modelo do Comércio Eletrônico

NCCSUSL – Conferência Nacional de Comissários para a Uniformização das Leis Estaduais

OAB/SP – Ordem dos Advogados do Brasil/ Regional São Paulo

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

OMC – Organização Mundial do Comércio

SEF/MG – Secretaria de Estado da Fazenda/Minas Gerais

SINTEGRA - Sistema Integrado de Intercâmbio de Informações sobre o ICMS

UE - União Européia

UETA – Lei Uniforme das Transações Eletrônicas

UNCITRAL – Comissão das Nações Unidas Sobre Direito Internacional Comercial

VAT – Value Added Tax

VIES - Vat Information Exchange System

VOL - Varejo online

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Tributos arrecadados em 1997 pelo Estado do Paraná em milhares de reais.....	14
Gráfico 2: Arrecadação tributária do Estado do Paraná em milhares de reais em 1998.....	15
Gráfico 3: Arrecadação tributária do Estado do Paraná em milhares de reais em 1999.....	15
Gráfico 4: Arrecadação tributária do Estado do Paraná em milhares de reais em 2000.....	16
Gráfico 5: Arrecadação tributária do Estado do Paraná em milhares de reais em 2001.....	16
Gráfico 6: Arrecadação tributária do Estado do Paraná em milhares de reais de em 2002.....	17

RESUMO

RODRIGUES, C. B. & COMIRAN, I.. **"ESTUDO SOBRE A TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO (E-COMMERCE)"**. Esta pesquisa objetivou analisar a legislação do ICMS no Estado do Paraná aplicável ao comércio eletrônico, bem como, detectar a diferença da legislação do ICMS no comércio eletrônico entre os Estados brasileiros, bem como a tributação em alguns países por impostos incidentes sobre o consumo, semelhantes ao ICMS. Para tanto, partiu-se da seguinte problemática: sabendo que o ICMS é o principal tributo no Estado do Paraná e que é possível ampliar a sua base arrecadatória no e-commerce, como tributá-lo? Como tem sido abordado o ICMS no comércio eletrônico? Como a legislação existente poderá contribuir para esta nova tendência do mercado mundial? Os pressupostos que nortearam a pesquisa foram os de que atualmente o Estado do Paraná tem uma legislação aplicável à mercadoria 'incorpórea' distinta de outros Estados da Federação, bem como, divergente da existente em outros países, na tributação de impostos sobre consumo. Acredita-se que a unificação da legislação do ICMS no e-commerce facilitaria a vida do contribuinte e dos próprios Estados e municípios, pois se divergentes entre si, gerará nova guerra fiscal, com migração de empresas virtuais de um estado para outro, em busca de benefícios fiscais. A pesquisa bibliográfica foi desenvolvida buscando-se informações a respeito de legislação do ICMS sobre o comércio eletrônico em vigor em cinco Estados da Federação Brasileira com maior volume de negócios em e-commerce, quais sejam, São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais, Rio Grande do Sul e Paraná, bem como, a legislação tributária incidente sobre o consumo e/ou valor agregado de dois países: Argentina e Estados Unidos e a União Européia, com ênfase à Espanha. Diante das informações que conseguimos levantar sobre este novo tema, podemos afirmar que alguns caminhos são possíveis de serem seguidos de forma a garantir a arrecadação de recursos provenientes da cobrança do ICMS por parte dos estados de modo a permitir que eles (os estados) continuem exercendo suas atribuições perante a população. Os estados podem, simplesmente, seguir o caminho dos Estados Unidos e decretarem "moratória" para as operações realizadas através da internet. Até o momento em que se crie condições ou mecanismos de controle que dêem segurança para averiguar quanto ao correto pagamento do ICMS nas operações de venda realizadas por essa modalidade de comércio.

Palavras-chave: ICMS. Comércio eletrônico. Tributação. Legislação tributária.

E-mail: texcelso@hotmail.com
lldoneicomiran@ibest.com.br

ÍNDICE

DEDICATÓRIA	IV
AGRADECIMENTOS	V
LISTA DE SIGLAS.....	VI
LISTA DE GRAFICOS	VIII
RESUMO.....	IX
1. INTRODUÇÃO.....	01
2. METODOLOGIA.....	05
3. DESENVOLVIMENTO.....	07
3.1. TRIBUTO.....	07
3.1.1. Construindo um Conceito.....	07
3.1.2. Discussões Gerais sobre ICMS.....	09
3.1.3. Evolução Histórica do ICMS.....	12
3.1.4. A Importância do ICMS na Arrecadação do Estado do Paraná	13
3.2. <i>E-COMMERCE</i>	18
3.2.1. Definições e Conceitos.....	18
3.2.2 .O Direito Tributário e a Internet.....	23
3.2.3. O ICMS e as Operações Interestaduais.....	25
3.2.4. Aquisição de Mercadoria via Internet e Tributação.....	28
3.2.5. Possível Incidência do ICMS nas Operações via Internet.....	37
3.2.6. Isenção do <i>E-commerce</i>	40
3.2.7. Impactos do <i>E-commerce</i> na Tributação.....	42

3.3. TRIBUTAÇÃO DO <i>E-COMMERCE</i> NOS ESTADOS UNIDOS.....	43
3.3.1. Regulamentação do <i>E-commerce</i>	44
3.3.2. Tributação sobre Consumo, Vendas e Uso no <i>E-commerce</i>	46
3.4. TRIBUTAÇÃO DO <i>E-COMMERCE</i> NA UNIÃO EUROPÉIA.....	54
3.4.1. Tributação no <i>E-commerce</i> Espanhol.....	61
3.5. <i>E-COMMERCE</i> NA ARGENTINA.....	63
3.5.1. Aspectos Legais e Tributários na Argentina.....	65
3.6. <i>E-COMMERCE</i> NO BRASIL.....	69
3.6.1. Tributação do <i>E-commerce</i> no Brasil.....	71
3.7. SISTEMA DE APOIO A ASSISTÊNCIA TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL....	82
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	87
5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	91

1. INTRODUÇÃO

Em nenhum momento da história o homem esteve tão dependente e fascinado pelo conforto, segurança e poder da tecnologia. Vive-se o momento em que o mundo deslumbra-se com a velocidade dos avanços tecnológicos. As conversas ultrapassaram as fronteiras do tempo e do espaço graças aos *e-mails*. Trabalha-se em qualquer lugar, a qualquer hora. Inúmeros canais a cabo mostram em tempo real as cotações da bolsa de Nova York, os últimos movimentos separatistas, revolucionários ou guerrilhas em qualquer parte do mundo. Pode-se ainda acompanhar os movimentos que ocorrem nos berçários graças à instalação de câmaras de vídeos ou a transmissão de imagens via Internet. É possível localizar pessoas em qualquer parte com o alcance, via satélite, dos celulares ou se a pessoa estiver portando um *notbook* conectado à Internet.

É possível se divertir, estudar, comprar, consultar médicos, flertar, namorar, entre outros pela rede mundial de computadores. A Internet se tornou o assunto do momento e vence no mundo dos negócios. Seu poder é mundial e justifica grandes negócios como a fusão da AOL com a venerada *Time Warner*. Atualmente nenhuma empresa que deseja competitividade deixa de se incluir na grande rede. Cada dia, novas máquinas, cada vez mais potentes e modernas, seduz pessoas físicas e jurídicas com a economia de tempo e velocidade de comunicação e informação disponível na rede.

Ao mesmo tempo em que a Internet seduz e se torna irresistível com seu mundo maravilhoso de conforto tecnológico ela se torna perigosa e embriaga as pessoas com seu poder mágico de disseminação e atração. Cada vez mais comum

nas universidades, nas empresas, na mídia e nos lares a Internet vem oferecendo um mundo mágico de informação e negócios de rede que é difícil ficar de fora.

No mundo dos negócios é preciso fundir-se entre o real e o virtual para continuar competitivo. Essa é a nova realidade oferecida pelo comércio eletrônico, para que as empresas ganhem tempo e se tornem cada vez mais ágeis e lucrativas em seus negócios.

A Internet colocou a disposição da comunidade mundial inúmeras facilidades, entre elas o comércio virtual. Portanto, se de um lado nasceu a possibilidade de um sensível aumento de lucratividade, de outro a sociedade se depara com o interesse do Fisco, que passou a visualizar um promissor mercado de arrecadação tributária. Esse novo mercado tributário, em grande parte ainda carente de uma legislação que o regule, surge como uma das novas tendências de mercado a nível mundial. No entanto, surge a necessidade dos Estados se organizarem, em prol de uma legislação tributária, que regule este novo setor comercial. Com a falta de legislação específica sobre as transações comerciais (compra e venda) de mercadorias corpóreas, principalmente, ocorridas no comércio eletrônico, os Estados compradores/consumidores perderão, cada vez mais, receita tributária em razão de que os vendedores (estabelecimento virtual) estão localizados em Estados distintos de onde ocorre o consumo dos produtos. Desta forma, a mercadoria vendida ao consumidor final vem com alíquota integral de ICMS paga ao Estado remetente da mercadoria, não agregando nenhum valor ao Estado destinatário. Com a explosão da Internet, e do conseqüente comércio eletrônico, os Estados consumidores, quase sempre mais pobres, pois desprovidos de grande industrialização e tecnologia, estarão vendo suas receitas tributárias, principalmente

do ICMS, irem pelo ralo, causando descontrole financeiro, ainda maior, para os mesmos.

Cabe ao Estado, cuja sobrevivência está atrelada a arrecadação de tributos, principalmente o ICMS, se organizar em função de uma legislação que regulamente as operações realizadas nos diferentes aspectos na rede mundial.

O que se sabe é que o comércio eletrônico tem provocado discussões entre Estados e municípios na tentativa de chamar para si a maior fatia de arrecadação proveniente do mercado virtual.

As modificações propiciadas no comércio tradicional pelas novas tecnologias disponíveis na Internet são significativas exigindo uma análise a respeito do assunto, em especial das normas que regem este mercado promissor. A tributação incidente sobre esse novo comércio o “comércio eletrônico” – *e-commerce* – é controversa e indefinida, principalmente porque qualquer forma de tributar o comércio eletrônico, se incorreta, pode ter conseqüências sinistras. Políticos tributaristas e juristas discutem a hipótese de incidência do ICMS no *e-commerce*.

Pela Constituição Federal somente cabe à União, por legislação complementar, definir os fatos geradores de impostos federais, estaduais e municipais, não sendo passíveis de cobrança quando não obedecida a regra constitucional. Portanto, não é possível estudar o tema sem levar em consideração a visão da Constituição Federal, uma vez que, esta traça o perfil dos tributos, das diversas competências. A definição das competências tributárias, as limitações ao poder de tributar. Os princípios desde há muito consagrados e afetos à seara da tributação, exigem e impõem a toda norma infraconstitucional, que delimite os contornos de todo e qualquer mecanismo que diga respeito à arrecadação de tributos, que dos fundamentos constitucionais não se pode desviar.

Ressalte-se, por outro lado, que não se admite interpretação extensiva de normas fiscais, para fins de tributação. Os aspectos jurídicos relativos à Grande Rede vieram deletar conceitos clássicos do Direito Tributário, no que se refere ao fato gerador, definição do objeto, momento de incidência, bens/mercadorias corpóreas e incorpóreas.

Hoje a principal legislação do ICMS é a Lei Complementar n.º 87/96 e a 102/00, no Estado do Paraná recepcionadas pela Lei 11.580/96 e Decreto 5.141/01.

Sabendo que o ICMS é o principal tributo recolhido no Estado do Paraná e que é possível ampliar a sua base arrecadatória no *e-commerce*, como tributá-lo? Como tem sido abordado o ICMS no comércio eletrônico? Como a legislação existente poderá contribuir para esta nova tendência do mercado mundial?

As indagações que se colocam exigem respostas urgentes na tentativa de contribuir para o incremento da arrecadação estadual. Para tanto, parte-se do pressuposto de que atualmente o Estado do Paraná tem uma legislação aplicável à mercadoria 'incorpórea' distinta de outros Estados da Federação, bem como, divergente da existente em outros países, na tributação de impostos sobre consumo. Acredita-se que a unificação da legislação do ICMS no *e-commerce* facilitaria a vida do contribuinte e dos próprios Estados e Municípios, pois se divergentes entre si, levará a uma nova guerra fiscal, com migração de empresas virtuais de um estado para outro, em busca de benefícios fiscais.

Neste contexto, objetivou-se analisar a legislação do ICMS no Estado do Paraná aplicável ao comércio eletrônico; detectar a diferença da legislação do ICMS no comércio eletrônico entre os Estados brasileiros; como é tributado o comércio eletrônico em alguns países por impostos incidentes sobre o consumo semelhantes ao ICMS.

2. METODOLOGIA

Este projeto de estudo desenvolveu-se através de pesquisa bibliográfica e abrange obras, cujo teor seja de domínio público em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, etc.

Através da pesquisa bibliográfica os materiais foram cruzados e analisados sob a ótica do certo ou errado no que se relaciona com o comércio eletrônico, estabelecimento virtual, mercadorias corpóreas e incorpóreas, os conceitos do ICMS e de tributos, a legislação do ICMS sobre o comércio eletrônico, as relações de compra e venda *on-line* e a legislação que o regulamenta, as alíquotas do ICMS, os fatos geradores do ICMS, hipóteses de incidência, entre outros.

A pesquisa bibliográfica desenvolveu-se buscando informações a respeito de legislação do ICMS sobre o comércio eletrônico em vigor em cinco Estados da Federação Brasileira e atuantes no e-commerce, quais sejam, São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais, Rio Grande do Sul e Paraná, bem como, a legislação tributária incidente sobre o consumo e/ou valor agregado de dois países, levando-se em consideração aqueles países que apresentem a sua legislação na Internet na língua inglesa e espanhola, sendo um da América do Sul (Argentina), um da América do Norte (Estados Unidos) e a União Européia, com ênfase à Espanha.

De posse de toda a bibliografia acerca do ICMS e de tributos sobre o consumo e/ou valor agregado praticado nos Estados e países da amostra selecionada, as mesmas foram analisadas quanto a sua legalidade, operacionalidade, fiscalidade, e outros indicativos importantes que foram

encontrados/detectados durante toda a pesquisa exploratória e em seguida, sugeriu-se formas de tributar o comércio eletrônico, pelo ICMS.

3. DESENVOLVIMENTO

No desenvolvimento deste trabalho tratamos inicialmente de definições e conceitos sobre tributos, assim como sobre comércio eletrônico. Na sequência abordamos aspectos com relação a operações de compras pela Internet e sua tributação. Apontamos a forma como está sendo tratada a tributação do ICMS em dois países e em cinco estados brasileiros e mecanismos de controle que podem auxiliar na tributação das operações realizadas via Internet.

3.1. TRIBUTO

Na abordagem do item tributo, além de citar conceitos, ressaltaremos a importância do ICMS como fonte de receita para o Estado do Paraná e a evolução do ICMS como tributo.

3.1.1. Construindo um Conceito

A palavra tributo tem sua origem no latim *tributum*, cujo significado é divisão ou repartição. Para BACCARO (2000, p. 1) a origem do tributo se encontra na “imposição do vencedor sobre o vencido em uma relação de guerra. Modernamente, entretanto, passou a se constituir nas contribuições do próprio súdito para as atividades estatais”. Já para a SEF/MG (2000, p. 1) o tributo “traz a idéia da carga, representada pela despesa pública, distribuída entre o povo”.

Diante do que foi explicitado o tributo tem origem numa obrigação que o sujeito tem para com o Estado.

Pelo significado do termo tributo o mesmo é definido por CARVALHO (1995, p. 16) como sendo uma “quantia em dinheiro; prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; sinônimo de relação jurídica tributária; norma jurídica tributária; norma, fato e relação jurídica”. A definição dada pelo autor supracitado traz explícita a idéia de que o sujeito, enquanto cidadão, deve recolher uma determinada quantia em dinheiro para os cofres públicos da União, dos Estados ou dos Municípios.

BORGES (1979, p. 174/175) define tributo como “conduta humana”. Esta conduta é conceituada por uma endonorma que estabelece o dever de alguém dar ao Estado certa soma de dinheiro...”. Desta forma, recolher tributo diz respeito a contribuição econômica por parte do cidadão para com o Estado e através deste se assegura a sobrevivência do Estado”.

BASTOS (1998, p. 98) destaca a importância do recolhimento dos tributos já no momento em que o define como sendo “dever dos contribuintes de pagar uma certa quantia em dinheiro ao Estado independentemente de o Poder Público lhes ter prestado algum favor ou serviço...”. Aqui fica clara a idéia de imposição, de obrigação e de cumprimento à legislação quanto ao recolhimento de impostos aos cofres públicos como forma de custeio por parte da sociedade em relação ao Estado.

Já na definição do termo aparece a idéia e a obrigatoriedade do indivíduo em recolher tributos aos cofres públicos como forma de assegurar a continuidade e sobrevivência do Estado. Em contrapartida, a partir do recolhimento de tributos se está assegurando a continuidade do Estado e a melhoria dos serviços oferecidos por ele à população.

Fica explícito na definição do termo tributo a idéia de coerção, de obrigação do sujeito para com os cofres públicos. No entanto, deve-se salientar que nenhum dos autores citado até o momento coloca na definição do termo, ora em discussão, os benefícios oferecidos pelo Estado à população em função da arrecadação de tributos.

3.1.2. Discussões Gerais sobre ICMS

O ICMS é um imposto eminentemente econômico. Sua natureza mercantil é inegável, fazendo parte da pesada carga tributária brasileira. Onera as operações relativas à circulação de mercadorias, assim entendidas como coisas móveis destinadas ao comércio, bem como as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

As operações relativas à circulação de mercadorias devem implicar em mudança de titularidade, ou seja, as mercadorias devem circular, desde o produtor até o consumidor final. Aqui, para que incida o imposto, as palavras-chaves são, portanto, circulação, mercadorias e mudança de propriedade. “A operação é uma transação, ou uma continuidade sucessiva de atos próprios das transações comerciais, fazendo a mercadoria circular, desde a venda primitiva até o seu consumo final. A circulação significa o giro, o trânsito, a movimentação, visto que a circulação das mercadorias é o complexo das múltiplas, contínuas e sucessivas transferências, partindo originariamente do produtor (também fabricante ou exportador), até o consumidor final. A circulação é, por conseguinte, a dinâmica da movimentação das mercadorias para o seu consumo”, de acordo com FERREIRA (1997, p. 378).

Extremamente pertinentes as palavras supracitadas, as quais elucidam, de uma maneira cabal a intenção do legislador.

Com relação à prestação de serviços, há algumas considerações a serem traçadas.

A primeira delas é que somente dois tipos de serviços são passíveis de serem tributados pelo ICMS, que são os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, inclusive porque existe uma lista de serviços especificados pelo legislador e elencados no Decreto-lei 406/68, expressando que tais serviços fogem da alçada do ICMS, penetrando nas raias de incidência do ISS.

A segunda consideração diz respeito à definição do vocábulo serviço, ou mais especificamente, da expressão prestação de serviço. Para fins de incidência de ICMS, o sentido da palavra serviço vem do direito privado, eis que atividades relacionadas ao comércio ou à indústria geralmente são desempenhadas por pessoas físicas que agem por conta própria ou vinculadas a empresas privadas. Já por prestação, entende-se, também na área do direito privado, obrigação de dar ou de fazer alguma coisa. Então, prestação tributária é a obrigação de dar dinheiro ao Estado, ou seja, é o dever de pagar o imposto. Deste modo, prestação de serviço, para o Direito Tributário e, mais precisamente para o ICMS, é a atividade realizada, assim compreendida somente a de transporte de mercadorias e a de comunicação, capaz de gerar a obrigação de dar dinheiro ao Estado, ou juridicamente falando, é a atividade realizada descrita na lei tributária como fato gerador do tributo em questão.

É importante salientar que, em relação à prestação de serviço de transporte, é pacífico o entendimento de que o transporte de carga própria não gera o dever de pagar o imposto. E, quanto ao serviço de comunicação, somente são tributados aqueles que dizem respeito à emissão, à transmissão e à recepção de sons,

imagens ou símbolos, por intermédio de fios, rádio, eletricidade, etc., e desde que sejam serviços onerosos de comunicação.

O ICMS é um imposto da competência dos Estados e do Distrito Federal. Sua função é predominantemente fiscal, ou seja, a de arrecadar verbas para os cofres públicos, se tornando uma fonte de receita muito expressiva para os Estados produtores em detrimento dos consumidores, pois é o Estado em que se realiza o fato gerador do imposto que tem competência para arrecadá-lo.

Deve-se, ainda, levar em conta que o ICMS é um imposto não-cumulativo. Por não-cumulatividade entende-se a possibilidade, por expressa determinação constitucional, de compensar o que é devido em cada operação com o montante já cobrado na operação anterior. É o que preceitua o artigo 155, parágrafo 2º, inciso I da CF/88.

Por determinação da Constituição Federal vigente, em seu artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, que cabe à lei complementar dispor sobre a matéria concernente ao ICMS, é que existe a Lei Complementar 87/96 a qual regula esse assunto. Estabelece o fato gerador do imposto, a alíquota, a base de cálculo, o contribuinte, enfim, tudo o que diz respeito a esse tributo.

O ICMS é um imposto sujeito ao lançamento por homologação, nos moldes de que designa o artigo 150 do CTN. Isto quer dizer que cada contribuinte registra as operações realizadas e depois recolhe o que é devido a título de imposto, independentemente de prévio exame da autoridade fazendária, muito embora o Fisco deva homologar esse lançamento.

Apesar dessas noções esboçadas, o ICMS é um imposto que atende a normas gerais e aos princípios tributários, nunca esquecendo, portanto, que mesmo

dependendo de regulamentação complementar, este imposto fica sujeito, antes de tudo, ao que estabelece a Magna Carta Brasileira e o Código Tributário Nacional.

3.1.3. Evolução Histórica do ICMS

O ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é um tributo instituído pela Constituição de 1988 o qual foi criado para substituir o ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias. Está explícito que até a Constituição de 1988 os serviços não eram tributados, fator este que prejudicava o bom desempenho por parte do Estado de suas atividades.

Destaca-se que o ICM, criado pela lei 440 de 1974 e que vigorou de 1º de outubro de 1974 até 30 de abril de 1991 desmembrado do IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações criado pela Lei 2.485 de 16 de dezembro de 1935 e que vigorou até 17 de fevereiro de 1967. “O ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) teve sua origem inspirada na França. Pela Lei Fundamental n.º 54.404, de 10 de abril de 1954 daquele país, foi transformado *‘la taxe physique à la production’* em *‘la taxe sur la valeur ajoutée’* – hoje conhecida como imposto sobre o valor adicionado. Sua origem se prende à teoria de Maurice Lauré, cuja tônica é abater, em cada operação mercantil, o valor do imposto suportado pela venda anterior”, segundo SOUZA (1995, p. 67).

A criação do ICMS, pela Constituição de 1988, veio inaugurar uma nova fase no desenvolvimento do Estado Brasileiro, pois segundo MARTINS (2000, p. 533), este tributo está diretamente relacionado “às operações relativas à circulação de mercadorias, o mesmo ICM antigo, ao qual apenas foram agregadas novas

incidências, disso decorre, por exemplo, que a Constituição de 1988 recebeu a legislação anterior”.

Deve-se destacar que a criação do ICMS agregou novas incidências tributárias o que possibilitou a ampliação da base de arrecadação tributária no país e propiciou a melhoria da qualidade de vida da população brasileira.

3.1.4. A Importância do ICMS na Arrecadação do Estado do Paraná.

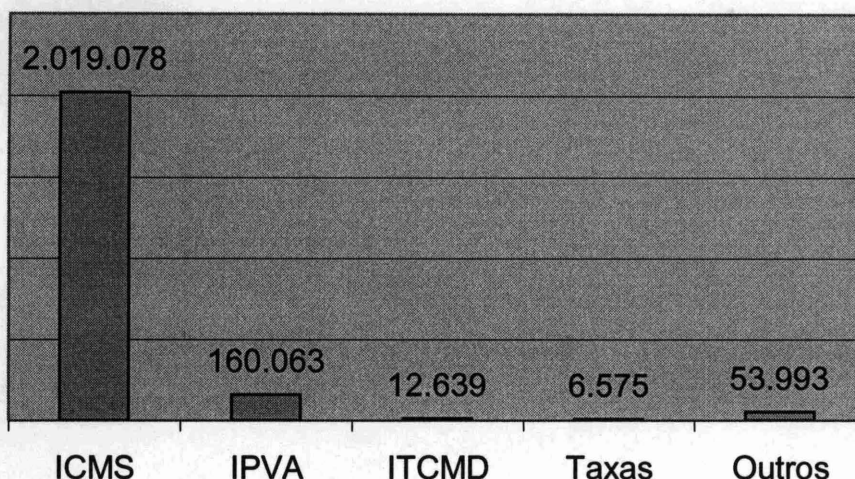
O ICMS no Estado do Paraná é o tributo mais significativo e possuiu crescimento acentuado de 1997 a 2002. Além do ICMS o Estado arrecada o IPVA, ITCMD, taxas e outros, os quais representam para o Estado a fonte de sobrevivência.

Os demais tributos recolhidos são importantes e não podem deixar de ser cobrados. Portanto, deve-se salientar que com o recolhimento de tributos *e-commerce* a arrecadação poderia sofrer um aumento significativo contribuindo para maiores investimentos nos diferentes segmentos de responsabilidade do Estado como a educação, a saúde, a segurança, saneamento básico entre outros.

Nos gráficos elaborados a seguir visualiza-se melhor o desempenho de cada Tributo e principalmente a proporcionalidade entre a participação do ICMS no total da receita.

O gráfico 1 mostra a arrecadação dos tributos paranaenses no ano de 1997.

Gráfico 1: Tributos arrecadados em 1997 pelo Estado do Paraná em milhares de reais



Fonte: SEFA/SGR – Sistema de controle Guias e repasses

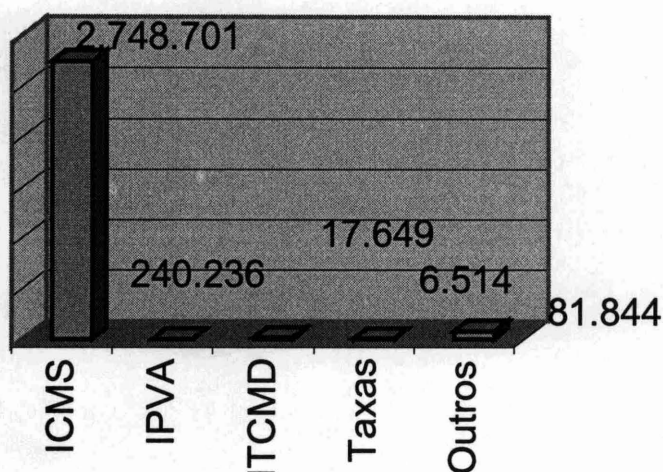
O dados informados no gráfico 1 mostram a realidade dos recolhimentos de tributos no Estado do Paraná no ano de 1997.

O recolhimento destes tributos é de responsabilidade de órgão público. “O artigo 64 da Lei 9.430/96, prevê que os pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e funções públicas federais a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, estão sujeitos a retenção do IR, CSLL, COFINS e PIS. Dispõe ainda que a obrigação de reter e recolher, conforme tabela abaixo, é do órgão público que efetuar o pagamento, determinando inclusive que o valor retido será considerado como antecipação do que for devido pelo contribuinte em relação a tais tributos”, segundo BETTONI (2000, p. 57):

Cabe ao Estado recolher os tributos e administrar estes recursos de forma que os mesmos possam ser revertidos à população.

Em 1998 houve um aumento pouco significativo na arrecadação estadual, em especial no que se refere ao ICMS.

Gráfico 2: Arrecadação tributária do Estado do Paraná em milhares de reais em 1998

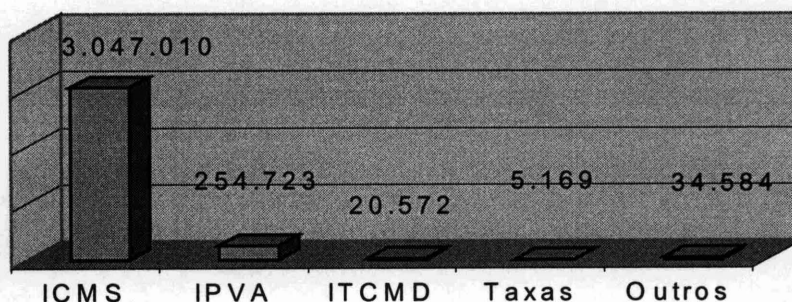


Fonte: SEFA/CRE – SRG – Sistema de Controle de Guias e Repasses

Novamente, em 1998 o ICMS é o tributo mais significativo para o Estado. O recolhimento de ICMS é o maior responsável pela sobrevivência do Estado e em especial, para que o Estado consiga cumprir com suas atribuições.

É importante destacar que o ICMS é um imposto seletivo, não cumulativo, indireto e de competência estadual.

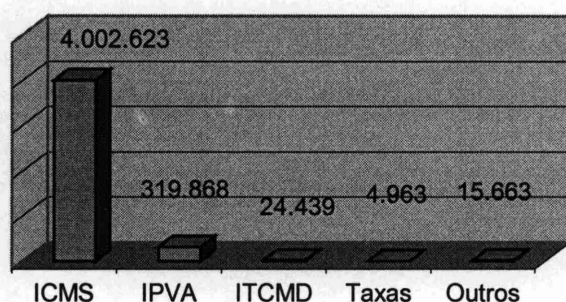
Gráfico 3: Arrecadação tributária do Estado do Paraná em milhares de reais em 1999.



Fonte: SEFA/CRE – SGR – Sistema de Controle e Guias e Repasses

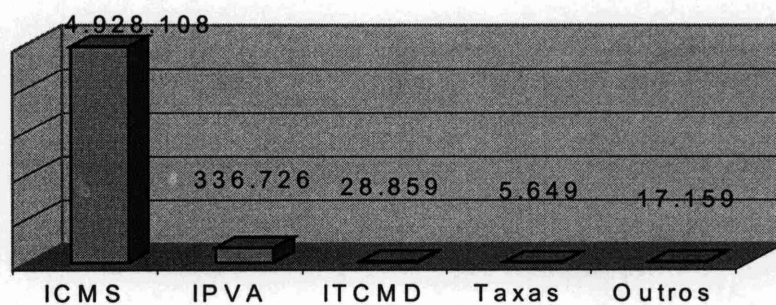
Observa-se que de um ano para outro ocorre aumento na arrecadação e, conseqüentemente, o ICMS também sofre alterações diante da realidade demonstrada. O aumento dos tributos está relacionado ao desenvolvimento do Estado.

Gráfico 4: Arrecadação tributária do Estado do Paraná em milhares de reais em 2000.



Fonte: SEFA/CRE – SGR- Sistema de Controle de Guias e Repasses

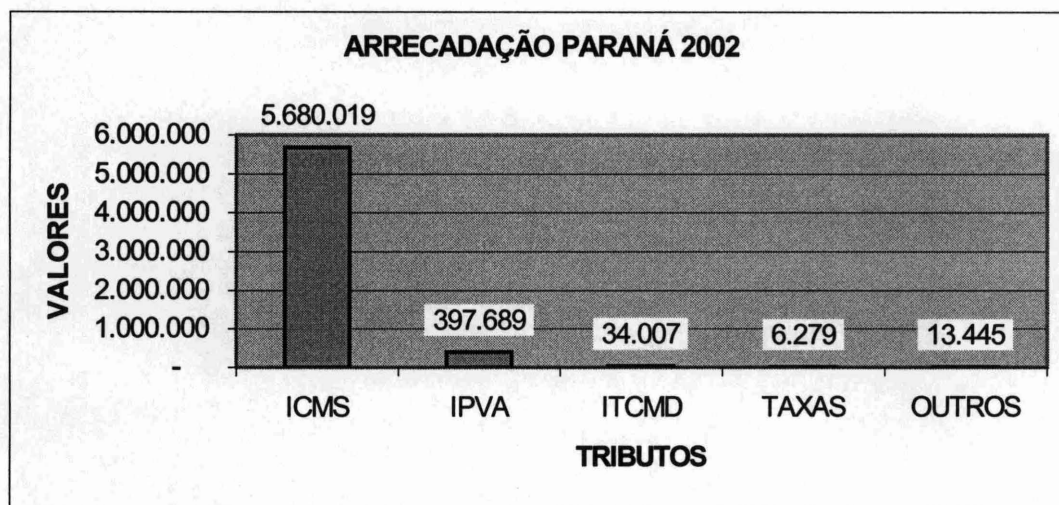
Gráfico 5: Arrecadação tributária do Estado do Paraná em milhares de reais em 2001.



Fonte: SEFA/CRE – SGR – Sistema de Controle de Guias e Repasses

No exercício de 2002 a arrecadação tributária do estado do Paraná comportou-se conforme consta no gráfico a seguir:

Gráfico 6: Arrecadação tributária do Estado do Paraná em milhares de reais em 2002



FONTE: SEFA/CRE – SGR – Sistema de Controle de Guias e Repasses

Percebe-se um aumento de mais de 181% na arrecadação de ICMS em relação ao ano de 1997. Isto leva a crer que o aumento na arrecadação pode ser atribuído ao aumento da industrialização do Estado.

É importante dizer se houvesse a tributação do ICMS no comércio eletrônico a arrecadação do Estado poderia ser melhorada.

O ICMS é um tributo de grande significado para o Estado e para que este possa cumprir com suas funções sociais, pois nestes anos analisados o ICMS representou mais de 90% de toda a arrecadação de competência do Estado.

3.2. E-COMMERCE

Abordaremos nesse tópico as definições assim como os aspectos relacionados à tributação das operações de vendas realizadas via Internet.

3.2.1. Definições e Conceitos

O comércio eletrônico pode ser entendido conforme CASTRO (2000, p. 4) como sendo “um conjunto de operações de compra e venda de mercadoria ou de prestação de serviços por meio eletrônico, transações com conteúdo econômico realizadas por meio digital”. Esta definição traz incutida a idéia de compra e venda através da mercancia digital, como salienta FERREIRA (2001, p. 2) este tipo de comércio opera “uma espécie de ‘*up grade*’ no comércio secular da atividade de mercancia, surge com forte tendência a se firmar como o principal meio de negociação da sociedade de informação”.

“Comércio eletrônico seria o conjunto de operações de compra e venda de mercadorias ou prestações de serviços por meio eletrônico ou, em outras palavras, as transações com conteúdo econômico realizadas por intermédio de meios digitais. Nesta linha, o comércio eletrônico envolve a venda de bens tangíveis (comércio eletrônico impróprio ou indireto) e de bens intangíveis (comércio eletrônico próprio ou direto). Assim, são exemplos do primeiro tipo de operações: a venda de livros, brinquedos, CDs de música, equipamentos eletrônicos, entre outros. Já no segundo tipo de transações podemos ter a venda de *softwares*, música, utilidades. No primeiro caso, tem um desdobramento físico da operação, um bem corpóreo sairá do estabelecimento do vendedor e será entregue ao comprador. Já no segundo caso, a

operação começa, se desenvolve e termina nos meios eletrônicos, normalmente a Internet”, afirma DAUD (2001, p. 21).

O comércio eletrônico apresenta-se como um dos mais modernos tipos de negociação, superando as expectativas do mercado mundial. SILVA e DENEGA (1999) definem comércio eletrônico como sendo “capacidade de realizar transações envolvendo a troca de bens ou serviços entre duas ou mais partes utilizando ferramentas eletrônicas e tecnologias emergentes”. Comércio eletrônico é entendido por BUYDENS (2000, p. 12) como o conjunto de “transações comerciais e financeiras realizadas por meio do processamento e transmissão de informação, incluindo texto, som e imagem. Dita informação pode ser o objeto principal da transação ou um elemento conexo a ela”.

O aparecimento do comércio eletrônico apresenta-se como uma das mais novas formas de transações comerciais do mundo moderno. A evolução da tecnologia propiciou ao ser humano maior conforto, maior agilidade e velocidade em suas transações comerciais. Além das características já enumeradas o comércio eletrônico trouxe a vantagem econômica, ou seja, o cidadão, o empresário, o industrial, o banqueiro e demais profissionais podem comprar, vender ou prestar serviços sem sair de casa, o que representa uma grande economia para o praticante. No entanto, o Estado vem sendo prejudicado diante da rapidez com que este comércio evolui, pois não há uma legislação própria e capaz de tributar as operações efetivadas através deste tipo de comércio.

“A maioria das pessoas pensa que comércio eletrônico significa fazer compras *on-line*. Mas usar a Rede para fazer compras é só uma parte pequena do universo do comércio eletrônico. O termo também se refere a transações de estoque *on-line*, compra ou *download* de *software* sem a necessidade de ir a uma loja. Além

disso, comércio eletrônico inclui conexões *business to business* que tornam compras mais fáceis para grandes corporações. E muitas pessoas esperam que as denominadas micro-transações permitam pagar quantias pequenas - alguns centavos ou alguns dólares - para ter acesso a conteúdos ou jogos on-line”, trecho destacado por SILVA e DENECA (1999, p. 9) ao discutirem o comércio eletrônico.

É preciso esclarecer que comércio eletrônico não significa apenas comprar ou vender pela rede. A definição de comércio eletrônico é mais ampla e relaciona-se também a transações de *softwares*, jogos ou outros conteúdos *on-line*.

A lei 105 – 277, dos Estados Unidos da América define Comércio eletrônico, segundo FERREIRA (2001, p. 2) como sendo “qualquer transação conduzida na Internet ou por meio de acesso a Internet, compreendendo a venda, arrendamento, licenciamento, oferta ou entrega de propriedade, bens, serviços ou informação, para exame ou não, e inclui o provimento de acesso à Internet”.

O comércio eletrônico, um novo nicho de mercado, atrai os cidadãos a nível mundial e desperta a curiosidade dos que ainda não estão conectados à rede. Serviços de conectividade, como *links* de alta velocidade e conexões via satélite tornaram-se produtos comercializados pelos provedores de serviço de Internet. Este novo tipo de comércio desperta e estimula, inclusive pesquisas, pois se apresenta como um dos mais velozes veículos de comunicação.

Assim como o comércio eletrônico vem provocando prejuízos aos cofres públicos, os serviços de telefonia também são afetados. Em contrapartida os serviços de marketing foram melhorados com este novo veículo de comunicação, pois além do contato direto com a empresa, a oportunidade de obter informações detalhadas sobre os produtos e serviços está revolucionando a relação empresa/consumidor e empresa/empresa.

Os *websites* movimentam bilhões de dólares e o mais impressionante é a não tributação, o que reduz os custos para o comerciante que não precisa tributar a mercadoria.

Milhares de *websites*, de *banners* interativos, de serviços de consultoria de *webmarketing* são produzidos diariamente. Deve-se falar ainda dos anúncios em *sites* de tráfego ou em patrocínios a *sites* específicos.

De todos os reflexos, nenhum vem recebendo mais atenção e investimento do que o comércio eletrônico. Centenas de estudos, análises e projeções, além da realidade atual, indicam que essa será, realmente, uma enorme transformação econômica. Nos Estados Unidos, as aplicações de comércio eletrônico já estão apresentando seus desdobramentos naturais, subdividindo-se claramente em dois setores: negócios entre empresas, ou *business to business* e varejo, ou *business to consumer*.

Ainda, podem ser enquadradas nesta lista de beneficiários com as transações no comércio eletrônico, as indústrias bancárias “Apesar de alguns bancos já estarem oferecendo os chamados serviços de *home banking* via computador, no qual o cliente se conecta diretamente à central de atendimento do banco, a explosão do uso da Internet facilitou a disseminação desse serviço, com uma interface mais amigável, aproveitando a própria conexão Internet do cliente. Conforme se pode ver no gráfico abaixo, a redução de custos por transação do *home banking* via Internet em relação ao *home banking* tradicional é de mais de 30%, e, se comparada a uma agência física, o custo do atendimento via Internet é cerca de cem vezes menor”, salienta SILVA e DENEGA (1999, p. 11).

O alucinante mundo eletrônico ainda propicia ler e ouvir sobre a venda de livros, *software* e CDs de música na Internet. Encontra-se ainda, *sites* especializados

em quase todo tipo de artigo, desde molhos apimentados, chocolates, de perucas a produtos agrícolas. Comprar produtos através da Internet está se tornando cada vez mais fácil e seguro. Apesar de se divulgar notícias que ressaltam os perigos de se transmitir informações de crédito pela rede, a realidade é bem diferente. O uso dos cartões de crédito através da Internet não oferece risco maior do que a sua utilização no dia-a-dia do mundo físico. Existem, hoje em dia, diversas formas de pagamento através da rede. De acordo com SILVA e DENECA (1999, p. 12) "O comércio eletrônico via Internet é tão seguro hoje em dia quanto pagar uma conta qualquer de restaurante ou loja utilizando o cartão de crédito". O mais comum é o fornecimento do número do cartão de crédito para o estabelecimento comercial. Desta forma, a loja debita o valor devido no cartão e remete a mercadoria para o cliente.

O comércio eletrônico é um subconjunto da sociedade de informação, na qual as novas tecnologias, em particular o uso da rede, se aplicam a transações comerciais de conteúdos muito diferentes.

O comércio eletrônico é dividido em:

a) vendas de empresa ao consumidor (B2C, *business-to-consumer*). As empresas vendem seus produtos e prestam seus serviços por meio de um *site web* a clientes que os utilizarão para uso particular;

b) negócios entre empresas (B2B, *business-to-business*). As empresas podem intervir como usuárias – compradoras ou vendedoras – ou como provedoras de ferramentas ou serviços de suporte para o comércio eletrônico (por exemplo, instituições financeiras, provedores de serviços de Internet, etc.).

Ao se falar em comércio pode-se estar mencionando o que se considera como comércio eletrônico direto ou indireto. O comércio eletrônico indireto é aquele no qual os bens comercializados necessitam ser enviados por meio de canais

tradicionais de distribuição (por exemplo, envio postal), enquanto o direto é aquele onde o pedido, pagamento e envio dos bens intangíveis e/ou serviços se produz por meio da *web* (como por exemplo, programas de informática, consultorias, etc.).

De fato, o comércio eletrônico indireto guarda pouca diferença com as vendas telefônicas ou com aquelas realizadas por meio de catálogos.

A relação existente entre a jurisdição tributária e o comércio eletrônico não é muito simples, dado que o termo "comércio eletrônico" reúne diversos tipos de transações, tanto em seus conteúdos como em relação aos sujeitos intervenientes, inclusive na forma de sua execução, pois a transação pode concluir-se e realizar-se por meio da própria *web on-line* ou por meio de outros meios *off-line* (por exemplo, via postal).

3.2.2. O Direito Tributário e a Internet

Mesmo que para uma grande parcela da população mundial a Internet ainda não faça parte do cotidiano, as relações comerciais em função do comércio eletrônico são enormes.

NUNES (2001, p. 8) salienta que "nos Estados Unidos, país que se encontra na vanguarda da Internet e onde se concentra a maioria das empresas que operam na rede, quase 50% das operações comerciais já ocorrem via Internet. No Brasil, uma pesquisa do IBOPE/JÚPITER *Communications* diz que o número de usuários de Internet já é de 5,8 milhões, podendo chegar a 20 milhões em 4 anos".

O grande número de operações realizadas através da rede acaba gerando desinformação no tocante à tributação do comércio eletrônico, no que diz respeito a vários tributos, uma vez que diferentes elementos da regra-matriz de incidência

tributária se fazem inseguros ou indetermináveis, como por exemplo, o sujeito passivo e principalmente o critério espacial.

Desde o aparecimento da rede, inúmeras empresas que ocupam uma pequena sala, como escritório, virtualmente, realizam operações comerciais em qualquer lugar do mundo e dessa forma acabam não tributando suas operações. Deve-se destacar que uma das dificuldades em tributar as operações eletrônicas relaciona-se ao conceito de residência ou de local da regra matriz da empresa, ou então, onde ela existe e se encontra no mundo real.

Estes fatores impactam as questões jurisdicionais dos entes públicos que não conseguem aplicar determinada norma, sanção ou fiscalização tributária.

Com a perspectiva de expansão deste comércio a política tributária não serve como elemento de desmotivação para que o mesmo continue a crescer. Os tributaristas devem pensar uma maneira de tributar o comércio eletrônico de forma justa e que possa assegurar um ambiente fiscal saudável e que estimule a maior expansão deste tipo de transação.

Juntamente, com a evolução do comércio eletrônico, novas definições de circulação aparecem como hipótese de incidência do ICMS. Como destaca NUNES (2001, p. 15) "a circulação agora não precisa ser necessariamente física, ou seja, como na internet o espaço é virtual, as mercadorias também são virtuais, não se materializam no mundo físico, mas, nem por isso deixam de ser mercadorias, muito menos deixam de circular entre vendedores e compradores".

Com o aparecimento de mercadorias e serviços virtuais inúmeros produtos estão isentos de tributação, desde assinaturas de jornais e revistas, Prestação de serviços de consultoria contábil, financeira ou tributária, de auditoria e de engenharia, compra e venda *on-line* de ações negociadas em bolsas de valores,

download de *softwares* por meio de *Web sites* entre outros são pequenos exemplos da amplitude deste novo mercado e que passam isentos do recolhimento dos tributos.

Outro agravante diz respeito aos preços de transferência, pois o desenvolvimento de Intranets dificulta a fiscalização tributária. Sendo assim, a regematriz da incidência tributária é desafiada com a evolução da Internet. Os desafios colocados podem ser entendidos como o critério espacial (residência), ou critério material (fonte e a classificação da natureza de mercadorias, serviços ou rendimentos), sem levar em consideração os preços de transferência.

No mercado virtual as mutações são grandes. Tais mudanças são percebidas no conceito de mercadoria, de dinheiro com forma de pagamento das operações por meio do comércio eletrônico e que contribuem para o exercício das funções da administração tributária.

3.2.3. O ICMS e as operações interestaduais

Diante dos novos conceitos de mercadorias, circulação, serviços e dinheiro, surge um novo problema para os Estados no que se refere às operações de circulação de mercadorias no comércio eletrônico, em especial na relação empresa e consumidor. O Artigo 155, § 2º, VII e VIII da CONSTITUIÇÃO FEDERAL (1988) dispõe:

§2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

‘VII – Em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se á:

- a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
- b) a alíquota interna quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII – na hipótese da alínea a do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

As alíquotas diferentes apresentam como propósito o favorecimento do consumidor final que não é contribuinte de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e a repartição entre os Estados produtores e os Estados consumidores do montante de ICMS devido às prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidores finais que sejam contribuintes deste imposto.

Numa relação normal de compra e venda entre uma determinada empresa e um consumidor final, contribuinte de ICMS a empresa ao vender recolhe o respectivo valor do ICMS cobrado no seu Estado. Portanto, uma empresa que vendeu seu produto para um consumidor de outro Estado, contribuinte de ICMS, a empresa recolhe ICMS em seu Estado, o que é denominado de alíquota interestadual. No entanto a diferença entre a alíquota vigente no Estado é de responsabilidade do destinatário.

No caso do comércio eletrônico não ocorre a incidência da alíquota interestadual, uma vez que, como a circulação da mercadoria ocorreu no espaço virtual, não há como se considerar a existência de uma operação interestadual.

Então, quando a venda ocorre no mercado real há incidência de ICMS com alíquota interestadual enquanto, que, no mercado virtual incide apenas o ICMS com alíquota do Estado. Outro fator que deve ser destacado é o fato de que, no mercado real, a diferença entre a alíquota estadual e a alíquota do Estado comprador fica

com o comprador. No mercado virtual eventualmente poderá incidir ICMS sobre o transporte.

Com o mercado virtual, os Estados com menor arrecadação e conseqüentemente com menor poder aquisitivo, enfrentam o problema de sua arrecadação ser cada vez mais diminuída. Em contrapartida, os Estados de maior desenvolvimento econômico contarão com maior recolhimento em função do mercado virtual.

“O intuito Constitucional de compensar os Estados consumidores através do estabelecimento da alíquota interestadual (art. 155, §2º, CF) fica seriamente prejudicado, assim como os Estados mais pobres, que em virtude de sua natureza eminentemente consumidora face a escassez industrial começam a amargar prejuízos cada vez maiores, uma vez que não recolhem o ICMS resultante de tais operações”, afirma NUNES (2001, p. 28).

Diante desta nova realidade cabe aos Estados buscarem soluções alternativas. Sendo assim, deve-se destacar que muitos países e a própria Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE estão receosos quanto à forma de tributação do comércio eletrônico. NUNES (2001, p. 31) salienta que “em setembro de 1999, na sede da OCDE em Paris, reuniram-se vários grupos de trabalho para a discussão do tratamento tributário a ser dado ao comércio eletrônico, inclusive no caso de impostos sobre circulação de mercadorias. O Brasil esteve presente, na qualidade de País não-membro”.

Portanto, não se chegou a nenhuma conclusão a respeito do tema, pois este é um longo caminho a ser trilhado e com vários estudos e discussões que possam viabilizar o surgimento de uma legislação capaz de tributar as transações virtuais, sem prejudicá-las.

3.2.4. Aquisição de Mercadoria via Internet e Tributação

Na aquisição de bens e serviços pela Internet deve-se pensar a incidência de Impostos sobre as operações.

Tornou-se comum nos dias atuais a aquisição de bens e serviços através do comércio eletrônico. O comprador conecta-se ao *site* vendedor, faz o pedido, discute e acorda forma de pagamento e, em seqüência recebe o produto em casa. Quando o comprador se encontra em um Estado da Federação e o vendedor em outro, o pedido da mercadoria pelo meio físico Internet, não distancia a hipótese deste ser feito por telefone, fax ou correio. Nestas hipóteses não há ocorrência do fato gerador de qualquer espécie de tributo.

Portanto, no momento da remessa da mercadoria adquirida, por parte do vendedor, a saída da mercadoria do estabelecimento provoca o fato gerador do ICMS, que nos termos do inciso I, artigo 1º, do Decreto Lei n.º 406/68 deixa explícito: "Art. 1º - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias tem como fato gerador: I - a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor".

Deste modo, no momento em que o vendedor promove a saída da mercadoria de seu estabelecimento, ocorre o fato gerador do ICMS, que será devido ao Estado onde se encontra estabelecido o vendedor, seja o estabelecimento matriz ou filial.

Neste caso, então, não há o que se falar em tributação pela Internet, porque na operação de pedido de aquisição do bem, não se praticou nenhum ato que importasse na ocorrência de fato gerador de qualquer imposto, com a ressalva evidente do impulso telefônico utilizado para tanto, que também ocorreria se

efetivado por fax ou pelo próprio telefone, sobre o qual incide o ICMS, em razão de que se trata de um serviço de comunicação.

“No fundamental, o comércio eletrônico impróprio ou indireto (de bens tangíveis ou corpóreos), com crescimento exponencial no Brasil e no mundo, não apresenta dificuldades maiores em termos de tributação. Temos o pedido, a rigor, a própria operação de compra e venda realizadas por meio eletrônico (*e-mail* ou formulário eletrônico) como poderia ser feito por carta, fax ou telefone. Quando as mercadorias saírem dos estabelecimentos vendedores serão devidos os tributos pertinentes. Atente-se para o fato de que a forma ou meio do pedido, ou do contrato de compra e venda, conduz ao mesmo resultado: saída física ou material da mercadoria do estabelecimento (“fato gerador” do ICMS no viés clássico)”, enfocado por DAUD (2001, p. 22).

Porém, o mesmo internauta adquire pela internet um programa de computador, que lhe é enviado via *download* de uma página que se encontra num *site* internacional. Neste caso, como será a incidência tributária?

Outra hipótese que merece maior reflexão é a aquisição de *software*, em virtude das dificuldades apresentadas, no que pertine à sua natureza jurídica.

SANTOS (2001, p. 12) destaca a necessidade de tributação do comércio eletrônico “como algo imprescindível para a viabilidade jurídica da tributação do comércio eletrônico próprio ou direto, a veiculação de um conjunto de normas tributárias voltadas para especificidade deste novo campo de atividades. Não se trata de mera questão de conveniência ou adequação. Trata-se de um imperativo jurídico inafastável”.

Com efeito, segundo as mais abalizadas construções tributárias, a regramatriz de incidência possui critérios ou aspectos que, sob o influxo do princípio

constitucional da legalidade estrita, reclamam escolha específica, determinada ou fechada. No lado da hipótese, os critérios ou aspectos material (o fato em si), espacial (condições de lugar) e temporal (condições de tempo) devem ser estabelecidos pelo legislador captando as especificidades e as novidades do mundo eletrônico. Da mesma forma, na parte do conseqüente normativo, os critérios ou aspectos pessoal (a quem pagar e quem deve pagar) e quantitativo (quanto pagar) também exigem os "ajustes" devidos.

Os conceitos estruturais em matéria tributária, constitucionais ou não, viabilizadores da incidência fiscal sobre as manifestações econômicas de capacidade contributiva exigem, em nome do atendimento das necessidades de financiamento das ações estatais de interesse público, a pertinente adequação aos novos paradigmas históricos, notadamente quando estes apontam claramente para a substituição dos anteriores. Já as hipóteses de incidência, os fatos geradores, em todos os seus aspectos componentes, reclamam precisa especificação legal. Neste patamar, a legalidade estrita, como garantia do contribuinte, impõe a operacionalização da tributação, a efetiva incidência da norma de subtração do patrimônio particular, cercada de todas as cautelas possíveis, principalmente a definição fechada, determinada e restrita dos fatos impositivos.

Os americanos chamaram a proposta, de não tributação à rede, de moratória, mas trata-se de um recurso protelatório, pois enquanto as fronteiras da Internet estiverem liberadas, os estados podem até ter o comando, mas não podem aplicar as sanções. "Só os tributos já existentes deveriam continuar a serem aplicados ao comércio na Internet e nenhum imposto novo deveria gravar as transações realizadas na rede. A tributação do comércio eletrônico na Internet deveria ajustar-se aos princípios básicos das normas internacionais, impedindo a

existência de sistemas contraditórios entre as nações, evitando a bi tributação e a criação de mais paraísos fiscais”, segundo BRASIL (2001, p. 4).

Os sistemas tributários nacionais não conseguem impedir nem obstaculizar o comércio eletrônico, discriminando um tipo de serviço específico ou mesmo criando incentivos que possam mudar a natureza das transações ou a sua situação geográfica.

A arquitetura da rede, tal qual ela se apresenta hoje, traz dificuldades quase intransponíveis para a fiscalização dos negócios ali realizados e a mobilidade permitida é um convite à evasão fiscal e ao descaso para com as autoridades públicas.

O Estado está estruturado no tripé povo-território-governo, e que neste passo o povo vive dentro de um território e segue as normas impostas pelo governo. Porém, no momento em que o território físico desaparece e o povo se comunica à vontade com todos os recantos do mundo, o governo perde o seu poder de comando, porque não podem as leis de um país ser impostas em outro, devido às soberanias locais. Assim, de nada adianta criar impostos no Brasil, se o outro Estado soberano não faz o mesmo, caindo a lei local como letra morta.

BRASIL (2001, p. 12) destaca que é necessário “uma reforma constitucional para inserir impostos sobre o *download*, mas a técnica anda a passos de lebre enquanto a formulação das leis caminha no ritmo das tartarugas, e este comentário não é uma crítica, já que as leis devem acompanhar as necessidades da sociedade como um todo e não apenas com objetivos casuísticos”.

A liberdade total pode desequilibrar as balanças comerciais dos países envolvidos, mas uma legislação igualitária internacional, facilitaria enormemente

estas transações e poderia restabelecer o equilíbrio entre os bens corpóreos e incorpóreos que são negociados na rede.

Esta liberdade total que é conferida pelos paraísos fiscais, segundo BRASIL (2001, p. 12), “é o ponto nodal da questão tributária, porque se o dinheiro alheio é bem-vindo em seus bancos e negócios, a técnica permissiva do anonimato é a rota preferida da evasão fiscal”.

A tributação do comércio eletrônico é uma tarefa das mais difíceis para os órgãos arrecadadores, devido à falta de recursos e de pessoal especializado e treinados, pois devido à complexidade da tecnologia é muito complicado o processo de fiscalização na rede.

3.2.4.a. Tributação de Consumo

Na aplicação dos impostos sobre o consumo, existem dificuldades colocadas pelo fenômeno do comércio eletrônico: a localização do fato gerador; a distinção entre transferência de bem intangível e prestação de serviços; a identificação e/ou localização dos sujeitos intervenientes na transação; e a supressão ou redução, em alguns casos, dos intermediários na cadeia de comercialização.

Assim, o *e-commerce* dificulta a determinação da jurisdição na qual se consumirá o produto comercializado.

“Em matéria de tributação indireta, as distintas jurisdições fiscais tributam o produto no país de destino ou de origem da mercadoria. Para a aplicação do primeiro princípio, quando a transação é internacional, convencionou-se que o país de origem, ou exportador, não tributa os bens destinados ao mercado externo,

enquanto o país de destino onera o bem importado com o imposto de importação e o(s) imposto(s) sobre o consumo”, conforme BUYDENS (2000, p. 17).

A aplicação desse critério requer a existência de fronteiras fiscais entre as distintas jurisdições partícipes, que permitam a realização do que se conhece como ajustes de fronteira. A aplicação do princípio do país de origem implica tributar as transações em função do lugar de localização do vendedor ou exportador. Neste caso não é necessário realizar ajustes de fronteira.

Com base no princípio do país de destino o país importador pode tributar a entrada de produtos em seu território ou os serviços realizados no exterior prestados a seus residentes. Isso é relativamente simples no caso de bens tangíveis, mas complica-se em relação aos serviços prestados.

Sobre esse particular, deve ter-se em conta que a prestação internacional de um serviço pode levar-se a cabo por meio de uma das seguintes modalidades, de acordo com ARAÚJO (2001, 21):

- a) o consumidor se translada ao país do produtor;
- b) o serviço se translada ao país do consumidor;
- c) a informação se envia ao país do consumidor;
- d) o produtor se separa do país do consumidor;
- e) uma mercadoria na qual se incorpora um serviço se translada ao país do consumidor;
- f) o serviço é utilizado pelo consumidor em jurisdição distinta daquela na qual é residente e/ou na qual tem sua empresa.

É de vital importância definir adequadamente onde se considera prestado o serviço e onde este é consumido, pois a tributação variará em um ou outro caso, podendo ocorrer as seguintes possibilidades, de acordo com ARAÚJO (2001, p. 23):

“importação de serviços e utilização econômica no país; prestação de serviços no país e utilização econômica do mesmo no exterior; prestação de serviços no exterior e utilização econômica também no exterior; prestação de serviços no país e utilização econômica no mesmo”.

É necessário definir adequadamente o conceito de estabelecimento permanente, dado que, caso se considere que a página web instalada em um servidor constitui um estabelecimento estável, no caso em que se encontre localizado no mesmo Estado do proprietário não existiriam dúvidas de que se encontra sujeito à tributação, por tratar-se de uma transação realizada inteiramente dentro das suas fronteiras.

A identificação do sujeito passivo é fundamental para a tributação da transação econômica. O Código Tributário Nacional (art. 121) define o sujeito passivo como "a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária". O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

A problemática da identificação do sujeito passivo se vê incrementada com a redução ou supressão de intermediários na cadeia de comercialização aos quais, na maioria dos casos, a administração fiscal costuma designar o caráter de agentes de retenção ou de prestação de informações.

Feitas essas considerações, dividiremos a análise da tributação sobre o consumo em transações de produtos físicos e vendas *on-line* de produtos virtuais.

Se a venda ocorre por meio do *e-commerce* e a entrega é física, os tributos de circulação de mercadoria e outros aplicáveis incidirão da mesma forma que os tributos sobre os produtos que são entregues por uma empresa não-virtual.

No caso do comércio eletrônico internacional, incide no embarque ou desembarque dos produtos físicos objeto das transações virtuais a mesma regulamentação tributária do comércio exterior tradicional; no comércio eletrônico doméstico, aplicam-se os procedimentos convencionais da tributação sobre valor agregado ou sobre varejo, com o vendedor assumindo a figura de contribuinte responsável (de direito) e com a obrigatoriedade de o trânsito do bem ou mercadoria ser acompanhado do respectivo documento fiscal.

Assim, se um usuário brasileiro adquire, pelos meios eletrônicos, uma mercadoria de um *site* dos EUA, por exemplo, a entrega do produto será feita no Brasil com o devido imposto de importação e os tributos de circulação cobrados no país de destino, no caso, o Brasil.

A tributação, nesse caso seguiria os procedimentos já estabelecidos, visto que o *e-commerce* é apenas um espaço empresarial para a administração de negócios que funciona como meio para o alcance do mesmo fim a que se propõem as empresas com instalações físicas no País, ou seja, a transação de mercadorias e serviços. Como qualquer outro comerciante, o negociante e o comprador virtual vão pagar os mesmos tributos e aproveitar-se-á a legislação existente para este tipo de transação, pois o que muda é o ambiente de troca, já que a natureza jurídica do negócio continua sendo a mesma.

Mesmo havendo a circulação física do produto, no entanto, o fato de a transação ser efetuada via Internet dificulta o controle da documentação fiscal que

deve acompanhar a mercadoria, visto que os produtos são geralmente remetidos diretamente ao domicílio do consumidor por meio da rede de correios.

“Um problema já surgido no Brasil, nas vendas *on-line*, é o da origem e destino da mercadoria, quando a transação é interestadual. No Brasil, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços é tributado parte na origem e parte no destino. Empresas automobilísticas implementaram a venda direta ao consumidor via Internet. Com isso, quando nas vendas interestaduais, o fato gerador do ICMS estava ocorrendo somente na origem, levando a prejuízos aos estados consumidores e vantagens aos estados produtores de veículos. Diante dessa situação, os governos estaduais reuniram-se no CONFAZ (Conselho de Administradores Fazendários) e acordaram repartir a base de cálculo do ICMS em 55% para o estado de origem (o estado produtor) e 45% para o estado de destino (o estado consumidor), quando da realização de vendas interestaduais diretas ao consumidor via Internet”, de acordo com AGOSTINI (2001, p. 34).

A grande dificuldade fica por conta da tributação dos produtos e serviços genuinamente virtuais (digitalizáveis) – principalmente os que se configuram como prestação de serviços (*download* ou execução de programas, músicas e filmes; prestação de consultorias e treinamentos; disponibilização de diversões/jogos virtuais). Isso porque nas transações de comércio eletrônico direto torna-se dificultoso estabelecer a natureza intrínseca da operação e os direitos e produtos que se transmitem, dado que se verifica uma desmaterialização do objeto, via digitalização.

Nesse caso, é preciso considerar duas situações: o “*business-to-business*” (B2B) e o “*business-to-consumer*” (B2C). “Para o B2B, teoricamente, o serviço adquirido pela empresa representa um insumo e, assim, o valor pago por ele

representaria um valor agregado na produção e comporia o custo dos produtos físicos produzidos pela empresa – que se sujeitarão à tributação normal sobre o consumo, seja ela do tipo valor agregado ou sobre consumo final. A questão em aberto seria como fiscalizar o volume de insumos adquiridos pela empresa, como apurar o volume de comércio entre empresas. Quanto ao B2C, as operações possuem um outro caráter, pois se trata de produtos e serviços destinados ao consumo final, não retornando ao processo produtivo. A tributação dos bens digitalizáveis é de difícil fiscalização, sendo o maior desafio a ser enfrentado pelas administrações tributárias, devido à dificuldade de o fisco enxergar a transação”, segundo AGOSTINI (2001, p. 35).

Muitos produtos que são atualmente tangíveis, e, portanto relativamente fáceis de tributar, podem tornar-se virtuais. Música já pode ser enviada ao consumidor via Internet. Livros podem adotar essa forma, no futuro. Tributar mercadorias digitais é o grande desafio que devem enfrentar as administrações tributárias.

3.2.5. Possível Incidência do ICMS nas Operações via Internet

Pensar a possibilidade de tributar ou não o comércio eletrônico através do ICMS faz-se necessário pensar em uma legislação específica para o assunto. WOLF (2001, p. 12) ao se referir ao tema diz que “uns defendem a tese de que deve incidir o imposto sobre as operações da rede, enquanto outros acreditam ser impossível essa incidência”.

Quando se analisa a Lei Complementar 87/96, artigo 2º, inciso III, constata-se que “o imposto incidirá sobre prestações onerosas de serviços de comunicação,

por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza".

Pela Lei 9.295/96, Lei das Telecomunicações, em seu artigo 10 pensa-se o conceito de serviços de valor adicionado e, entre os quais, parece possível enquadrar as atividades realizadas na rede. Ocorre que, a Lei 9.472/97 não está veiculada nas edições atualizadas dos Códigos Brasileiros.

O artigo 10 da Lei 9.295/96 dispunha que:

Art. 10. É assegurada a qualquer interessado na prestação de Serviço de Valor Adicionado a utilização da rede pública de telecomunicações. Parágrafo único. Serviço de Valor Adicionado é a atividade caracterizada pelo acréscimo de recursos a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, criando novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação e recuperação de informações, não caracterizando exploração de serviço de telecomunicações.

Em contrapartida a Lei 9.472/97 ao se referir aos serviços de valor adicionado, em seu artigo 61 determina que:

Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, nova utilidade relacionada ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações. § 1º. Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.

Então as lacunas existentes no texto da lei dificultam a tributação dos serviços prestados pela Internet e de seus provedores. Os adeptos da possibilidade

de incidência do ICMS nas operações da Internet, afirmam que os serviços prestados pelos provedores são, sim, serviços de comunicação. “Para que seja viável se conectar a rede, é necessário que o usuário, através de uma linha telefônica caracterizada como serviço base, use de uma senha numérica para, através de seu provedor, ter acesso a informações mundiais. Dessa afirmação pode-se vislumbrar duas relações jurídicas distintas, portanto. Uma é aquela existente entre o usuário final e a empresa local que presta serviços telefônicos de comunicação. Outra é a existente entre o usuário final e o prestador de serviços de acesso à Internet”, afirmado por WOLF (2001, p. 42).

O artigo 155, inciso II da Constituição Federal diz que uma das hipóteses de incidência do ICMS é o serviço de comunicação. Pois bem, serviço de comunicação é o conjunto de atividades que possibilita e oferta condições básicas e suficientes para que a telecomunicação ocorra. É um caminho que o usuário deste serviço utiliza para alcançar informações.

Entretanto, os provedores de acesso à Internet não dependem de autorização, concessão ou permissão do Governo para prestarem seus serviços. As empresas provedoras atuam no mercado econômico por iniciativa privada, ou seja, as empresas prestadoras de serviço de acesso à rede constituem-se e atuam na área econômica com capital próprio.

Porém essa abordagem da tributação dos Provedores de acesso a Internet, foge ao nosso objetivo, o qual está focado na tributação pelo ICMS das operações de vendas efetuadas através da internet, sendo o tópico acima redigido mais com intuito informativo.

3.2.6. Isenção do *E-commerce*

Com o crescimento das vendas *on-line*, a isenção tributária dessas transações significaria para o Estado uma erosão de receitas, pois consumidores deixariam de comprar no comércio tradicional, ou alternativamente, o comércio tradicional poderia usar de artifícios para se passar por *on-line*.

ARAÚJO (2001, p. 3) destaca que: Não tributar o comércio eletrônico implica também alguns efeitos particulares de distribuição. Quem tem acesso à Internet, particularmente em países em desenvolvimento como o Brasil, são pessoas de renda mais alta e com melhor educação. A isenção da tributação seria, assim, regressiva do ponto de vista distributivo, pois os pobres têm menor acesso a este meio de comunicação. O princípio da justiça tributária, portanto, seria afetado.

Empresas poderiam decidir, inclusive, reestruturar seus negócios de modo a terem suas operações de varejo *on-line* separadas legalmente das operações *off-line*. Dessa forma, em não sendo tributado o *e-commerce*, a entidade legal que opera *on-line* não pagaria tributos.

No Brasil, a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualificá-la.

A forma eletrônica de comércio não modifica a sua natureza, ou seja, a compra e venda de bens e serviços.

Não tributar as transações efetuadas por meio do comércio eletrônico significaria: “Renunciar a soberania tributária do País. Transações equivalentes á compras e vendas de mercadorias deixariam de ser tributadas pelo fisco. Comprometer o princípio da neutralidade da tributação. A legislação tributária deve ser neutra do ponto de vista da atividade econômica, pois um contribuinte não deve

ser levado a tomar decisão diferente da que tomaria devido ao fator tributário. O pagamento do imposto não deve ser o fator-chave de influência na decisão de um agente econômico. A isenção do *e-commerce* afetaria a neutralidade da tributação, pois transações da mesma natureza (operações comerciais) seriam tributadas ou não, dependendo da forma que fosse adotada (o comércio de mercadorias e serviços via estabelecimentos comerciais seria tributado, enquanto o comércio de mercadorias e serviços via Internet não seria tributado). Afetar a equidade da tributação. Os contribuintes devem ser tributados na proporção de sua capacidade econômica, o que não ocorreria se o comércio via Internet fosse isento do pagamento de impostos. Contribuintes com a mesma capacidade pagariam uma tributação diferenciada, dependendo da forma de operação comercial adotada (via Internet ou via estabelecimento comercial). Num quadro como esse, o poder competitivo da firma no mercado seria em função, em grande parte, da sua habilidade em vender o produto ou serviço via internet, com a disputa sendo também definida pela proporção de transações eletrônicas efetuadas, e não apenas pelo seu esforço em produzir com eficácia e eficiência”, de acordo com ARAÚJO (2001,p.6).

A tributação deve assegurar a neutralidade e equidade entre as diferentes formas de comércio eletrônico e as formas convencionais de comércio. As decisões do contribuinte devem ser motivadas por decisões econômicas e não fiscais. Os contribuintes que se encontram em situações semelhantes e que efetuam transações semelhantes devem ser submetidos a níveis de tributação semelhantes. Portanto, a tributação deve ser a mesma para transações de bens e serviços, independentemente da forma de comércio e da forma de transporte do produto ou serviço.

CLINE & NEUBIG (2000, p.2) dizem que “os estados norte-americanos deixaram de arrecadar US\$ 170 milhões em impostos por não tributarem as vendas por Internet, em 1999”.

Existe uma crescente pressão organizada, nos EUA, de comerciantes com estabelecimentos, que reclamam junto aos administradores tributários que estão sendo colocados em crescente desvantagem pela isenção que gozam as vendas por meio de *websites*.

No Brasil, o ICMS, de competência estadual, é o principal imposto do sistema tributário, sendo responsável em 1999 por 22% da arrecadação tributária total. A isenção do principal imposto sobre o valor agregado brasileiro das operações via Internet poderia levar a uma grande erosão dessa importante base tributária.

Diante disso, o ciberespaço não deve ser declarado como uma zona livre de tributos menos para o deleite dos usuários e mais para a credibilidade dos governos. De acordo com BRASIL (2001, P. 2) “Os EUA solicitaram à Organização Mundial de Comércio, a OCDE e outros foros internacionais que se declare a Internet como uma zona *duty-free*”, para que os produtos e serviços possam circular livremente. Este princípio deve ser objeto de negociação antes que as nações estabeleçam impostos ao tráfico na rede.

3.2.7. Impactos do *E-commerce* na Tributação

O comércio eletrônico traz maiores dificuldades na coleta de informações por parte das administrações tributárias. No ambiente de comércio convencional, o contribuinte mantém livros e registros, e prestam informações às autoridades tributárias quando requisitados. No ambiente eletrônico, os livros e registros

eletrônicos podem ser mais facilmente armazenados ou remetidos a jurisdições estrangeiras.

Ao coletar informações, BUYDENS (2000, p. 15) diz que “as autoridades tributárias dependem em alto grau, de terceiras partes independentes, como os varejistas, os quais podem ser uma valiosa fonte de dados”. Então, algumas das terceiras partes costumam ter o importante papel de responsáveis pela arrecadação dos impostos. No Brasil, por exemplo, os varejistas, de acordo com ARAÚJO (2001, p. 5), “são responsáveis pela retenção e recolhimento do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS, o IVA estadual), e a fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis é responsável pela retenção e recolhimento do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física”. Os sites podem se estabelecer em um país cujas regras tornem difícil a obtenção de dados por parte das autoridades tributárias.

Do ponto de vista da tributação das transações comerciais via Internet, pode-se definir dois grandes blocos de preocupação, representados pela tributação sobre o consumo e pela tributação sobre a renda. De fato, o advento do comércio eletrônico traz problemas novos e agudiza problemas antigos, com os quais as administrações tributárias já vêm se debatendo.

3.3. TRIBUTAÇÃO DO *E-COMMERCE* NOS ESTADOS UNIDOS

Dissertaremos sobre as tendências de regulamentação para a tributação das operações efetuada via Internet existentes nos Estados Unidos.

3.3.1. Regulamentação do *E-commerce*

Em 30 de junho de 2000, o presidente Clinton assinou o projeto de lei que regulamenta a assinatura eletrônica denominada de Lei das Assinaturas Eletrônicas no Comércio Nacional e Internacional, também conhecida como *E-Sign*. Esta Lei passou a vigorar a partir de 1º de outubro do mesmo ano.

Esta Lei incorpora o princípio de equivalência funcional, já introduzidas em diversas regulamentações nacionais e internacionais, que segundo SILVEIRA (2001, p. 27) foi “preconizada pela Lei Modelo do Comércio Eletrônico (MLEC) publicada pela Comissão das Nações Unidas sobre Direito Internacional Comercial (UNCITRAL), em 1996”.

A abordagem funcional baseou-se na premissa de que a assinatura e original podem ser ampliadas para incorporar tecnologias informatizadas. De acordo com este princípio não se podem negar aos contratos, assinaturas e registros o efeito legal, validade e cumprimento por estes estarem em meio eletrônico.

A MLEC não foi o único documento significativo a preceder a adoção da Lei. Em 1999 a Conferência Nacional de Comissários para a Uniformização das Leis Estaduais (NCSUSL) aprovou e recomendou a Lei Uniforme das transações eletrônicas (UETA) pára promulgação em todos os Estados. A NCCUSL trabalha para a uniformização das leis estaduais desde 1892. Trata-se de uma sociedade sem fins lucrativos e sem personalidade jurídica, formada por comissões estaduais para a uniformização das leis jurídicas de cada um dos Estados norte-americanos, incluindo o Distrito de Colúmbia, a Comunidade de Porto Rico, e as Ilhas Virgens norte-americanas.

O objetivo da lei UETA é de ser minimalista e procedimental. Esta valida os registros eletrônicos, as assinaturas e os contratos.

No comércio eletrônico como nas demais a uniformização é indispensável. Mas existe variação na adoção por cada jurisdição que podem levar a inconsistências e a barreiras indesejáveis ao desenvolvimento do comércio eletrônico.

Nas similaridades encontram-se a maior parte das definições, disposições que se referem à aceitação e à validade das assinaturas e documentos eletrônicos, a retenção de contratos e registros, validade e reconhecimento, agentes eletrônicos, regulamentação de registros transferíveis.

Segundo SILVEIRA (2001, p. 30) “o artigo 102 da Lei permite a cada estado modificar, limitar ou substituir a norma geral de validade, estabelecida pelo Artigo 101, desde que tais variações: a) sejam promulgadas ou adotadas pela UETA, da forma aprovada e recomendada pela NCCUSL ou b) especifiquem os procedimentos ou as obrigações alternativas para uso e aceitação das assinaturas e registros eletrônicos”.

A lei determina ainda, que os procedimentos e as obrigações alternativas não devem exigir ou fornecer outros benefícios ou conseqüências legais para determinados tipos de tecnologias ou de especificações técnicas. A UETA é mais abrangente do que a Lei e lida com assuntos que não foram tratados pela *E-Sign*.

O artigo 103 da Lei dispõe sobre a exclusão de normas legislativas que regulamentem questões do direito de família, como adoção, divórcio além de outras exceções para aplicação do artigo 101. Nas exceções não contempladas pela UETA estão incluídos mandatos judiciais, avisos, documentos oficiais emitidos por tribunais, aviso de cancelamento ou término de serviços públicos, avisos de

inadimplência, antecipação do termo de vencimento, retomada e outros avisos referentes à garantia de contrato de crédito ou contrato de locação de residência principal de pessoa física; aviso de cancelamento ou término de seguro de vida e avisos referentes à retirada de algum produto do mercado ou à falha de material de um produto.

A proteção do consumidor é regulamentada de forma específica. O artigo 101 da legislação estabelece que o uso de registros e assinaturas eletrônicas deve ser validado desde que haja o consentimento afirmativo do consumidor com o dever do mesmo ser informado sobre o uso do meio eletrônico. A distinção mais evidente entre a Lei e a UETA, é a inclusão das disposições da proteção ao consumidor e a necessidade de se continuar a reavaliar a interação na prática atual entre dois objetivos de política pública de proteção ao consumidor e facilitação das transações eletrônicas.

A Lei reconhece a importância do comércio eletrônico, as fronteiras nacionais, um título em separado. A neutralidade tecnológica foi a principal motivação na elaboração da *E-Sign*.

3.3.2. Tributação sobre Consumo, Vendas e Uso no *E-commerce*

Nos Estados Unidos, cada Estado compõem sua própria legislação no que tange aos impostos sobre venda e uso de produtos. Em muitos Estados, as próprias cidades e municípios podem aplicar impostos sobre as vendas. De acordo com LAGUNA (2001, p. 40) “há mais de 6 mil jurisdições que, de certa forma, podem aplicar tributos sobre venda em transações comerciais. A ausência de um imposto federal ou um imposto estadual uniforme sobre vendas cria um oneroso encargo

para fornecedores de outros Estados que são obrigados a recolher tributos sobre vendas remotas”.

O surgimento do e-commerce, o aumento das vendas pela Internet e a capacidade de reduzir certos bens tangíveis, como a música e livros, a forma intangível, estimularam alguns governos estaduais e federais a buscar caminhos alternativos de coleta de tributos sobre venda e uso, enquanto possibilitavam que a Internet continuasse em seu crescimento exponencial.

LAGUNA (2001, p. 40) ressalta ainda que a lei federal de liberdade de tributação da Internet (*Internet Tax Freedom Act*, n. PI 105 – 277, de 21.10.1998) “não afeta a qualificação de um Estado em taxar uso/vendas no comércio eletrônico. Pelo contrário esta lei (ITFA) concede uma moratória nos impostos estaduais e municipais sobre o acesso à Internet, a menos que tais tributos tenham sido aprovados e entrados em vigor antes de 1º de outubro de 1998, impedindo assim que os Estados apliquem impostos múltiplos ou discriminatórios sobre *e-commerce*”.

O país berço da Internet decidiu prorrogar até o ano de 2006, a Lei que previu isenção tributária na Rede até 2001. A moratória se restringe à instituição de tributos discriminatórios sobre o comércio eletrônico, admitindo-se a tributação de bens entregues por meios tradicionais.

A “*Federation of Tax Administration - FTA*”, discorda com a moratória fiscal para lojas virtuais, alegando que o varejo físico recolhe entre impostos estaduais e municipais uma média de 8,24%. Sustenta que a venda e outras transações realizadas na Internet isentas de impostos, podem promover migração em massa para o comércio *on line*, transformando-se em um paraíso fiscal. Por outro lado, sustenta que as perdas de receita fiscais pela Internet devem ser compensadas na sobretaxação do comércio *off-line*.

Segundo BRASIL (2001, p. 1) a reunião de Bruxelas realizadas pela OMC em outubro de 2000 determinou: “moratória por 5 anos até que possam surgir tecnologias capazes de detectar os negócios eletrônicos e um novo rumo para a legislação mundial”.

Inconformada com a prorrogação da lei de liberdade tributária na Internet, a FTA apelou à Suprema Corte Americana, alegando basicamente que a anistia promove a evasão de receita pública e torna desleal a concorrência privada.

A qualificação de um Estado para submeter um fornecedor remoto a seu regime fiscal uso/vendas, depende do nexo de tal fornecedor com o Estado. Pelo conceito de nexo pede-se que o fornecedor tenha algum vínculo ou relação com o Estado, de maneira que a obrigação de recolher tributos não seja indevida nem prejudicial ao comércio interestadual. Para LAGUNA (2001, p. 41) diz que tais determinações estão sujeitas a escrutínio, de acordo com a Cláusula de Devido Processo Legal (*Due Process Clause*) e com a Cláusula de comércio da Constituição dos Estados Unidos da América, respectivamente, por tribunal estadual ou federal. O estabelecimento do nexo torna-se ainda mais complexo em virtude de haver grande variação nas leis estaduais e de se utilizar, de modo geral, a lei estadual – sujeita a decisões constitucionais federais – para qualificar o nexo. Por conseguinte, os Estados podem adotar decisões contraditórias em casos que envolvam padrões factuais semelhantes, senão idênticos.

O que se constata é que a forma mais óbvia para se estabelecer o nexo é a presença da pessoa física dentro do Estado em questão. Quando um fornecedor não possui presença física e nem funcionários em um Estado, outros fatores são considerados, como a questão de agenciamento, presença de patrimônio tangível e intangível em alguns casos, ou então relacionamento mantido por terceiros. Um

exemplo para a questão do nexo no comércio eletrônico e na esfera dos fornecedores tradicionais remotos foi dado pela Suprema Corte dos Estados Unidos da América no caso *Quill Corporation v. North Dakota*, 504 U.S. 298. *Quill*, o Estado de *Dakota do Norte* procurou impor sobre um fornecedor remoto a obrigação de recolher impostos de uso sobre vendas realizadas em seu Estado. O fornecedor, empresa sediada no Estado de *Delaware*, vendia produtos a clientes em *Dakota do Norte* através de catálogos e de publicidade em revistas de circulação nacional. A empresa não mantinha escritórios, propriedades nem tampouco funcionários nesse Estado. No entanto, licenciava aplicativos de *software* para clientes em *Dakota do Norte* com o propósito de colocar seus pedidos e, no ano em questão, vendera US\$ 1 milhão para clientes residentes no Estado. A legislação de *Dakota do Norte* obrigava a empresa a recolher impostos de uso sobre vendas a clientes no Estado com base na alegação de que contatava regularmente os clientes de *Dakota do Norte*.

O tribunal responsável por este caso apresentou uma emenda antes das decisões garantidas pela cláusula de processo legal justo, através da qual decretava que um fornecedor remoto não precisava possuir presença física em um Estado para justificar a imposição de obrigações fiscais sobre uso/vendas. Para estabelecer o nexo, o fornecedor deveria conduzir seus negócios com escopo determinado ou se beneficiar do mercado de consumidores ou de empresas naquele Estado. No exemplo acima, o Tribunal decretou inconstitucionais os esforços do Estado de *North Dakota* por estar onerando o comércio interestadual. No entanto, o Congresso tem prerrogativa de conceder autoridade aos Estados para que apliquem obrigações tributárias sobre uso/vendas em fornecedores de outros Estados.

Pelo exemplo dado, percebe-se que os Estados não podem impor obrigações fiscais sobre o uso/vendas a fornecedores remotos sem que haja mandato parlamentar. Detecta-se que a legislação em vigor apresenta desvantagens sobre os fornecedores estabelecidos ou com presença física em determinado Estado.

No que diz respeito às transações eletrônicas a presença física conta com a tendência de minimização. “A legislação do Estado da Califórnia estabelece que o uso, por fornecedores remotos, de servidores de Internet para criar ou manter um site na web não será um fator determinante de nexo, independentemente de tal serviço de host, no Estado, ser utilizado para facilitar a colocação dos pedidos (Reg. De Receitas de Tributos da Calif. § 1684). Por conseguinte, o uso de um provedor de acesso à Internet na Califórnia, por si só, não resultará no estabelecimento de nexo. No entanto, se a rede computadorizada de telecomunicações for propriedade direta ou indireta do fornecedor engajado em atividades comerciais neste Estado e, portanto, sujeito ao recolhimento de impostos sobre uso/vendas (Cód. de Receitas e Tributos da Calif. § 6203)”, segundo exemplo dado por LAGUNA (2001, p. 42/43).

Visando evitar a tributação, muitos fornecedores com atuação em território nacional ou em diferentes Estados, abriram subsidiárias para a operação de seus negócios eletrônicos ou de pedidos por correio. Partindo do pressuposto de que tais subsidiárias, também denominadas de empresas *clicks and mortar* (com presença virtual), cumpram com as práticas padrão de manter operações inteiramente distintas das exercidas pela empresa controladora, as mesmas devem ser obrigadas apenas a recolher tributos sobre uso/vendas nas vendas realizadas em Estados onde mantenham imóveis ou funcionários.

Os Tribunais americanos ainda buscam uma forma de definir o tipo de atividade que uma empresa controladora poder realizar em nome de suas subsidiárias. Em contrapartida os tribunais estaduais são inconsistentes e não oferecem garantia para esta estratégia organizacional das empresas.

Segundo LAGUNA (2001, p. 43) informa que “em 30 de agosto de 2000, o Poder Legislativo da Califórnia aprovou o Projeto de Lei AB 2412 visando especificamente as empresas *clicks and mortar*, ou seja, com presença virtual”. Este projeto deveria ser assinado pelo governador para em seguida ser transformado em projeto de lei, obriga, de modo geral, um vendedor remoto a recolher tributos sobre vendas quando estas forem realizadas a residentes do Estado da Califórnia. Esta obrigação fiscal fica condicionada a aspectos como: se o vendedor remoto oferece produtos semelhantes aos vendidos pelo comerciante estabelecido no Estado ou se o vendedor remoto opera sob a mesma razão social que a empresa *click and mortar*, ou ainda se o comerciante estabelecido no Estado anuncia ou promove vendas através de um vendedor remoto. Desta forma o projeto não afetará o comerciante virtual não afiliado às lojas físicas. A obrigatoriedade de tais comerciantes continuará a se fundamentar na determinação tradicional de nexos.

Deve-se salientar que muitos grupos que analisam a tributação do comércio eletrônico concordam quanto à necessidade de simplificar a atual legislação fiscal sobre uso/venda. A infinidade de regimes fiscais apresenta-se como ônus sobre os fornecedores remotos quer em espécie quer em recursos humanos. Se o governo federal impuser um tributo sobre o uso/venda diminui o poder estadual para estimular e administrar os tributos a serem aplicados sobre o comércio interno. Um tributo federal afeta receita estadual e municipal. Em contrapartida, um imposto federal representaria a mesma obrigatoriedade fiscal sobre todos os fornecedores,

fossem remotos ou lojistas tradicionais. Também poderia servir de alternativa se os estados adotassem leis uniformes.

Uma alternativa que se apresenta na tentativa de uniformizar a cobrança de tributos no comércio eletrônico seria a criação de uma legislação federal de nexo, pois estaria estabelecendo regras uniformes e permitindo aos fornecedores remotos a determinação de obrigatoriedade em recolher impostos sobre vendas a um Estado em particular. Sendo a maioria dos contribuintes não cientes, do que seja um imposto sobre uso, nem tampouco acerca de sua obrigação de pagá-lo, a maior parte dos Estados não fizeram nenhum esforço para instituir os contribuintes acerca de tais questões ou para recolher tais tributos. “Em sua declaração de imposto de renda para a pessoa física, o Estado de Maine inclui um espaço para auto-avaliação dos contribuintes sobre compras feitas a fornecedores remotos avaliadas em US\$1.000 ou mais. O contribuinte tem a opção de calcular o valor exato do imposto devido sobre o uso ou de estipular um percentual (0,04%) sobre sua renda bruta ajustada no Estado. O contribuinte deve incluir um número no espaço reservado ao imposto sobre o uso, ainda que este seja apenas zero. No caso de não o fazer, o Estado estipulará um valor, presumivelmente baseado na renda bruta ajustada do contribuinte. As explicações que acompanham os formulários indicam que os impostos declarados, estão sujeitos a auditoria, bem como à aplicação de multas e juros. Os formulários para declaração de pessoa física nos Estados de *Connecticut*, *Idaho*, *Indiana*, *Kentucky* e *Wisconsin* incluem, também, um espaço para a declaração do tributo de uso devido”, segundo informa LAGUNA (2001, p. 46).

Determinar a origem do comércio eletrônico é outro problema, pois se pode definir como local de origem o foro do fornecedor ou o local de consumo do comprador. Porém, não se chegou a nenhum consenso sobre a questão.

Tributar as vendas no local de origem do vendedor minimizaria o encargo administrativo para o fornecedor, pois este deveria cumprir a legislação e apresentar declaração de renda em um único Estado, preservando assim, a privacidade do consumidor. No entanto, esta situação exige uma definição mais rigorosa e uniforme sobre o local onde está estabelecido o vendedor. Este pode possuir várias origens: a sede matriz da empresa, escritórios-satélites, centros de colocação de pedidos, centros de atendimento a clientes ou *call centers* e depósitos. Por isso deve haver regras que definam qual dos endereços determina a alíquota de imposto sobre uso/vendas a ser utilizada. Existe ainda, a possibilidade de uma empresa observar o Estado de menor tributação para se estabelecer, distorcendo a prática do recolhimento de impostos sobre vendas e afetarem as jurisdições que apliquem tributos mais elevados. Nos Estados Unidos os Estados do *Alaska, Delaware, New Hampshire e Oregon* não aplicam este imposto. Assim, a compra por jurisdição pode provocar a concorrência entre Estados.

A tributação no local de consumo representa uma abordagem mais tradicional à avaliação e cobrança de impostos sobre uso/vendas, ao permitir que tais tributos beneficiem a jurisdição onde o consumidor reside e que serve de mercado ao fornecedor remoto. O Estado onde o fornecedor remoto se encontra fisicamente localizado aplicaria um imposto sobre renda ao fornecedor, não perdendo receita.

O comércio eletrônico também faz pensar se os tributos sobre uso/vendas são aplicáveis a bens intangíveis. Os Estados da Califórnia e Carolina do Sul não aplicam tais tributos a softwares transferidos por meio eletrônico. O Texas cobra.

Então o problema da tributação nos Estados está diretamente relacionado à falta de uma legislação uniforme, que possa ser aplicada em todos os Estados americanos.

3.4. TRIBUTAÇÃO DO *E-COMMERCE* NA UNIÃO EUROPÉIA

Vários países integrantes do Bloco estão promovendo iniciativas legislativas próprias relativas ao comércio eletrônico. Preocupada, porém, com a harmonização das regras adotadas pelos Estados Membros, a Comunidade descartou a hipótese de criar novos impostos para Internet, uma vez que a tributação existente contempla as vendas realizadas pelo comércio à distância, que se equipara às vendas *on line*.

“A Comunidade Européia afastou a possibilidade da criação de novos tributos para a aplicação na Internet, como garantia da segurança jurídica e da neutralidade de seus países membros, ao mesmo tempo em que tenta com isso evitar a evasão fiscal. Entende que os tributos já existentes se adaptam perfeitamente ao e-commerce e compara as vendas *on line* ao comércio à distância onde a legislação tributária está pronta e acabada. Isto para nós é muito claro e a União Européia com este passo não nos apresenta nenhuma novidade, pois se a venda é feita *on line* e a entrega é física, os tributos de circulação de mercadoria e outros aplicáveis, incidirão da mesma forma sobre os produtos que são entregues por uma empresa não virtual”, de acordo com comentário de BRASIL (2001, p. 05).

O Parlamento e o Conselho Europeu editaram Diretivas relativas a certos aspectos legais dos serviços da sociedade de informação, em especial ao comércio

eletrônico no mercado interno. A Diretiva sobre Comércio Eletrônico informa que não tem por objetivo fixar regras em matéria de obrigações fiscais, bem como obstar à criação de instrumentos comunitários respeitantes aos aspectos fiscais do comércio eletrônico, sendo taxativa ao excluir do âmbito de sua aplicação, a tributação do imposto de valor acrescentado (IVA), aplicado a um grande número de serviços abrangidos pela Diretiva.

“No caso da União Européia, onde há isenção alfandegária entre os países do Mercado Comum Europeu, as leis permitem que os tributos sejam taxados no país de destino e depois cobrados pelas despesas feitas no momento da expedição da encomenda, principalmente se tratar de venda de veículos, bens que dependam de instalações ou montagem de materiais já usados. O comerciante pode optar pelo local da cobrança de acordo com as suas conveniências, diferentemente das compras efetuadas entre países diversos onde o tratamento fiscal é exclusivo de cada país, um não interferindo na administração fiscal do outro”, conforme reforça BRASIL (2001, p. 2).

As leis existentes sobre o imposto de importação, criadas antes do surgimento do comércio eletrônico, necessitam ser atualizadas. A reunião de Ministros de Finanças da União Européia analisou a proposta de extinção do imposto de importação *Vat* (*value added tax*) sobre serviços eletrônicos prestados para clientes fora do Bloco, sendo, porém mantida para os países que integram a Comunidade.

“Em junho de 2000, a Comissão das comunidades Europeias emitiu, uma proposta de emenda ao existente imposto sobre valor agregado (VAT), especificamente no tocante a transações digitais entre comerciantes e consumidores finais. As regras atuais estão incorporadas na Sexta Diretriz sobre o VAT. O

memorando explicativo que acompanha a proposta observa que a proliferação do *e-commerce*, comércio através da Internet, exige a emenda e a evolução dos mecanismos em vigor de cumprimentos, controle e execução dos tributos”, segundo comentários de LAGUNA (2001, p. 49).

O Reino Unido mantém posição contrária, alegando que como grande parte das empresas fora do Bloco não exigem a cobrança do VAT de seus clientes europeus, a medida colocaria as empresas européias em desvantagem. Defende a isenção temporária do VAT para a integralidade do comércio eletrônico interno da União Européia.

Tendo em vista que discussões relativas a impostos exigem aprovação unânime dos Estados-Membros, a proposta dissonante da Grã-Bretanha poderá inviabilizar o consenso.

Um outro relatório da Comunidade sugere que empresas não integrantes do espaço comunitário sejam tributadas em transferências de arquivos (*downloads*) de vídeos, jogos e outros. Também se analisa a hipótese de que a tributação recaia não sobre o produto ou serviço comercializado na Rede, mas sobre a transmissão dos dados, criando-se a "*bit tax*", um imposto sobre o número de bits transmitidos.

Segundo ASIAIN (2002, p. 2) “Os consumidores da União Européia que comprarem música, software, vídeos ou jogos de computador de sites situados fora da UE terão futuramente que pagar impostos sobre circulação de mercadorias”. Esta decisão dos ministros das Finanças da UE terá de ser ainda aprovada pelo Parlamento Europeu. As empresas de *e-commerce* terão de acrescentar ao preço da mercadoria o valor do imposto cobrado no país onde reside o consumidor. Na Alemanha, ele representa 16% do preço do produto. Por outro lado, os comerciantes

européus que venderem produtos por internet a consumidores fora da UE, serão isentos do tributo.

A idéia deste imposto Internet é acabar com o privilégio das empresas de comércio eletrônico sediadas fora da Europa. Elas podem até agora vender seus produtos digitais na rede sem cobrar imposto, enquanto as firmas européias têm de acrescentar a parte do leão.

Pensando o *e-commerce* como um espaço empresarial para a administração de negócios e, que, funciona como meio para o alcance do mesmo fim a que se propõem as empresas formalmente instaladas pelo país. Como qualquer outro comerciante, o negociante e o comprador virtual vão pagar os mesmos tributos e aproveitar-se-á a legislação existente para este tipo de transação, pois como dissemos acima, o que muda é o ambiente da troca, já que a natureza jurídica do negócio continua sendo a mesma.

BRASIL (2001, p. 6) ressalta: “A Espanha tem uma proposta para considerar estas atividades como prestações de serviço a serem taxadas no lugar de consumo, mesmo que se trate apenas da venda de um software a ser baixado pelo comprador”. De acordo com a proposta, a aquisição digitalizada de um bem proveniente, por exemplo, dos Estados Unidos implica no pagamento do tributo na Espanha. Se a compra e venda forem efetuadas entre os países da União Européia, caso o comprador seja uma empresa o entender-se-á realizada a transação no local da empresa adquirente e se for pessoa física no país de origem da venda.

O novo tributo será introduzido por um período de três anos, de acordo com proposta da Grã-Bretanha. Depois disso, poderá ser prorrogado ou adaptado às novas regras fiscais do comércio eletrônico. Os Estados Unidos estão pressionando

para a criação de um acordo internacional de e-commerce, no âmbito da Organização Mundial do Comércio (OMC).

Entendendo o ambiente virtual como meio de tornar a fuga fiscal mais fácil, a fiscalização é de difícil implementação e as leis de proteção à privacidade dos contatos *on line* estão aí para dificultar ainda mais a tributação deste tipo de negócio.

Destaca-se, neste contexto, que o ECONFIN, o conselho da União Européia defendem: “Primeiro, a estrutura fiscal existente nos países-membro da U.E. deve ser adaptada para contemplar a realidade do comércio eletrônico e, assim sendo, não há razão para a aplicação de novos tributos sobre transações eletrônicas. Segundo, para fins de aplicação do imposto VAT, as empresas eletrônicas devem ser caracterizadas como fornecimento de serviços, não de bens. Terceiro, o regime fiscal do VAT da U.E. deve aplicar-se apenas a serviços consumidos na Europa. A proposta de junho de 2000 busca alterar as atuais regras do VAT de acordo com estes princípios”, de acordo com LAGUNA (2001, p. 49).

O sistema não contempla a aplicação de imposto sobre serviços dispensados por fornecedores não oriundos da União Européia a seus clientes na União Européia. Em certas transações do tipo entre empresas, a entidade da União Européia tem que autocalcular o imposto sobre o valor agregado conforme um mecanismo de estorno. Portanto, deve-se explicar que não se aplicam as regras uniformes à vasta gama de serviços englobados pelas transações de e-commerce. Muitos serviços eletrônicos não estão sujeitos à taxação de VAT, nem à taxação por auto-avaliação. Então, o que se percebe é que os regulamentos atuais são falhos em não contemplar o fato de que os serviços entregues por meio eletrônico serão exportados da União Européia com isenção do imposto VAT. Toda companhia

estrangeira de *e-comércio* será obrigada a se registrar num dos 15 países da UE, devendo a cada três meses recolher o imposto com base no que vendeu e entregou - on-line - pela internet. O sistema, que entrará em vigor em julho de 2003, não inclui transações de produtos como CDs, livros ou remédios comprados on-line e entregues pelo correio. Esse tipo de transação continuará a ser submetida ao pagamento de taxas locais e tarifas se o produto vem de fora do mercado comunitário. Também não haverá obrigação para as transações digitais entre empresas (B2B), que constituem mais de 90% do comércio eletrônico europeu, estimado em US\$ 422 bilhões. Atualmente, a empresa compradora já recolhe a VAT.

Da forma como vem sendo aplicada a estrutura existente do imposto VAT e o mecanismo de estorno pode prejudicar o fornecedor da União Européia frente aos que não o são, podendo, inclusive, afetar a competitividade das empresas da União Européia e limitando o crescimento do comércio eletrônico dentro da comunidade. Na própria proposta da Comissão são mencionadas as desvantagens econômicas que os provedores de serviços eletrônicos da União Européia podem sofrer devido às regras de VAT em vigor.

Os serviços fornecidos por meio eletrônico, sujeitos ao VAT, encontram-se as atividades culturais, artísticas, esportivas, científicas, educacionais ou similares, incluindo as atividades dos organizadores das mesmas e, sempre que apropriado for, o fornecimento de serviços auxiliares como todas as formas de transmissão, bem como outras de som e imagens disponibilizadas e entregues por meio eletrônico. Ainda, podem ser tarifados os produtos de software (como jogos), o processamento de dados (serviços de computação como web hosting, webdesign ou similares) e o fornecimento de informação.

Um provedor de serviços eletrônicos necessita primeiro estipular se deverá recolher e contabilizar o imposto VAT sobre uma determinada venda. Obedecendo aos procedimentos do imposto sobre o valor agregado em vigor, os consumidores empresariais da União Européia que estão registrados para fins do VAT precisam autocalcular as alíquotas de VAT aplicáveis de acordo com o procedimento de estorno. As entidades registradas são denominadas de pessoas tributáveis. Quando o serviço for oferecido a consumidores privados, o fornecedor do *e-service* deve recolher o imposto sobre o valor agregado. Então, o fornecedor deve observar se o seu cliente é uma pessoa física ou jurídica. Na União Européia, a forma VAT vigente exige que a pessoa informe o seu número de registro VAT ao fornecedor. Nas transações eletrônicas, independente de onde estiver estabelecido, precisa verificar os registros VAT do cliente.

Os serviços eletrônicos prestados por fornecedores da UNIÃO Européia a clientes que fazem parte da União Européia, independente de serem consumidores empresariais ou privados, estão isentos do tributo. Os serviços supridos por fornecedores de países não membros da União Européia a consumidores dentro da mesma, estão sujeitos a este imposto. Quando o cliente for uma empresa, a mesma deverá autocalcular o VAT de acordo com a alíquota do país-membro no qual tem a empresa ou estabelecimento ao qual o serviço está sendo prestado, ou ainda, seu endereço fixo ou residência habitual.

Quando o cliente foi um consumidor privado, o recolhimento do imposto sobre a transação de base ficará a cargo do fornecedor que faz parte da União Européia. Para facilitar o cumprimento e reduzir os encargos administrativos, os fornecedores de serviços eletrônicos não membros da União Européia estão obrigados a registrar-se para fins de VAT em um dos países-membro da

comunidade. Quando registrado em um dos países, julga-se que este fornecedor tenha estabelecimento fixo no país. As vendas realizadas por esse fornecedor não membro da União Européia a consumidores privados dentro da União Européia estão sujeitas a alíquotas de imposto sobre o valor agregado do país onde o fornecedor tem seu registro.

A execução das exigências de registro no VAT para fornecedores fora da União Européia é uma questão que a comunidade e as autoridades dos países-membro têm que solucionar. Outra destas questões é a obtenção de jurisdição efetiva sobre tal fornecedor.

Caso o Parlamento e o Conselho europeu adotem a proposta da Comissão, a União Européia será a primeira jurisdição a implementar a legislação fiscal sobre o consumo doméstico e internacional. Da maneira como a proposta está elaborada evita a noção do nexos ou estabelecimento permanente com que os Estados Unidos poderão se defrontar ao elaborarem suas regras de tributação sobre uso/vendas.

3.4.1. Tributação no *E-commerce* Espanhol

O Parlamento espanhol aprovou a lei que regulamenta o comércio eletrônico, obrigando os provedores de serviços na Internet a assumir responsabilidade maior pelo conteúdo de suas páginas e exigindo que eles armazenem dados de clientes por pelo menos um ano.

A lei, que visa alinhar a Espanha com as diretrizes da União Européia, entrou em vigorem 12 de outubro de 2002, depois da sanção do rei Juan Carlos e da publicação no diário oficial local.

A Lei da Sociedade da Informação e do Comércio Eletrônico (LSSI) fornece o mesmo esqueleto jurídico para as transações eletrônicas e para os acordos físicos.

Os *spams*, ou transmissão em massa de anúncios pela Internet, também ficam proibidos. Estão também previstas multas entre 3 mil e 600 mil euros, dependendo da gravidade da ofensa.

A exigência de manutenção de arquivos de internautas por um ano gerou polêmica antes da aprovação. O Partido Popular, de situação, defende o artigo para o auxílio no combate ao crime, enquanto a oposição socialista vê a medida como um obstáculo para atividades comerciais e uma violação da privacidade.

Em nível de normativa espanhola o IVA está regulado pela Lei 37/1992 (LIVA) e pelo Real Decreto 1624/1992 (RIVA). O IVA é um imposto que grava o consumo, especificamente, o consumo de bens e serviços.

A característica principal do IVA consiste no fato de que dito imposto incide sobre o valor agregado de cada operação. Explicamos. O IVA somente grava o valor acrescentado de cada uma das operações que fazem parte do processo produtivo, e não o valor total de cada uma destas. É o que conhecemos como "princípio da não-cumulatividade" no Direito Tributário brasileiro. O objetivo da incidência do IVA somente sobre o valor agregado de cada operação é claro. Visa assegurar que, independentemente do número de operações da atividade produtiva, a carga a ser suportada pelos consumidores seja a mesma.

O artigo 1º da LIVA nos diz que o IVA "é um tributo de natureza indireta que recai sobre o consumo e venda, nas condições previstas na lei, a entrega de bens e prestações de serviços efetuados por empresários e profissionais, assim como as aquisições intracomunitárias e as importações de bens".

Notemos que a lei estabelece, textualmente, que o IVA é um tributo de natureza indireta. Em outras palavras, trata-se de um imposto que repercute no preço final do produto ou serviço, é dizer, quem suportará a carga fiscal do mesmo serão os consumidores, e não os empresários e profissionais, como estabelece a própria lei. Pertence o IVA, assim, à categoria dos impostos que repercutem, adotando classificação elaborada pela doutrina tributária brasileira.

Podemos concluir que os fatos geradores do IVA são quatro, a saber: entrega de bens, prestação de serviços, aquisições intracomunitárias e importação de bens. Nosso estudo se centrará, tendo em vista o objetivo almejado, nos dois primeiros, é dizer, na entrega de bens e na prestação de serviços.

3.5. E-COMMERCE NA ARGENTINA

O conceito de mercadoria (para a lei brasileira) e coisa móvel (para a lei Argentina), para fins de incidência de imposto sobre a circulação (ICMS/IVA), alcança os bens imateriais que não estejam agregados a um suporte físico (p.ex. *download* de um software pela Internet).

A legislação Argentina atinente ao IVA e a legislação brasileira atinente ao ICMS carecem de definição precisa dos termos "coisa móvel" (Argentina) e "mercadoria" (Brasil), de modo que bens imateriais não agregados a um suporte físico, tais como o *download* de um *software*, tanto podem ser entendidos como abrangidos pela tributação pelo IVA/ICMS, como não abrangidos, dependendo da interpretação que se dê ao texto legal que cuida da matéria.

Na hipótese de serviços prestados através de *home pages* disponíveis na Internet, qual deve ser considerado o local da prestação dos serviços (para fins de

aplicação da lei tributária): (a) o local em que se encontra fisicamente o computador que hospeda a *home page*; (b) o local do estabelecimento físico do responsável pela *home page*; ou (c) o local físico em que se encontra o tomador do respectivo serviço.

A legislação Argentina e a legislação (e a jurisprudência) brasileira admitem que se eleja como "local da prestação" tanto o local do estabelecimento físico do prestador como o local em que se encontra o tomador do serviço.

Para definir, como "local da prestação", o local em que se encontra fisicamente o computador que hospeda a *home page*, é necessário que se admita que ele configura um "estabelecimento", tema sobre o qual os participantes tiveram posições divergentes.

Se, numa prestação de serviços, os "locais" estiverem em países diferentes, poderá haver superposição de incidências e conseqüente bi- ou múltipla tributação, superável ou sanável apenas por meio de uma Convenção específica para este fim, celebrada entre os países afetados.

Pode a lei tributária atribuir ao provedor da Internet (provedor de acesso ou provedor de espaço) a função de agente de fiscalização em relação aos negócios jurídicos celebrados pelos clientes que se utilizam do serviço de acesso ou pelos clientes que armazenam *home pages* no seu espaço?

Privacidade, intimidade e sigilo de comunicações e correspondência são direitos individuais, garantidos constitucionalmente tanto no Brasil como na Argentina.

Provedores de acesso e de espaço, no âmbito da Internet, exercem atividades que configuram serviço de comunicação (aliado a um serviço de envio de correspondência), e como tal, estão cobertas pelo respectivo sigilo.

Desta ética, descabe atribuir aos provedores da Internet (de acesso ou de espaço) a função de agente de fiscalização dos negócios jurídicos celebrados pelos clientes que se utilizam dos respectivos serviços.

Ainda que se entenda que os serviços prestados pelos provedores de acesso e espaço na Internet não são serviços de comunicação nem de envio de correspondência, a atribuição da função de agente de fiscalização depende de requisitos constitucionais (p.ex. legalidade) e de avanços técnicos, ainda não existentes, que assegurem que as únicas informações disponíveis para o Fisco sejam as pertinentes à atividade tributada; vale dizer, sem que isto implique em devassa de informações amplas, pois isto acarretaria violação à privacidade e intimidade dos usuários em geral, o que é incompatível com as garantias constitucionais.

Ao analisar a legislação tributária Argentina e os estudos e discussões acerca da tributação do comércio eletrônico, percebe-se que não há consenso entre os tributaristas, com relação a forma de tributar tal seguimento. Tal fato levará, como no Brasil, a uma postergação de imposições tributárias nesse nicho mercadológico.

3.5.1. Aspectos Legais e Tributários na Argentina

As páginas, sites, podem ser caracterizadas como grupos de informações que podem ser colocados em qualquer servidor. Então, é importante dizer que independe de onde o usuário esteja, mas se deseja colocar sua página na Tailândia ou na Argentina ele pode, mesmo morando no Brasil. Esta liberdade de publicação de páginas a todo o usuário tem provocado uma infinidade de questionamento e incertezas no campo da tributação.

Geralmente os países exercem seu poder jurisdicional baseando-se nos princípios de residência e nacionalidade. No campo tributário, o país exercerá sua jurisdição sobre aquelas rendas obtidas pelos sujeitos ou empresas que estão estabelecidos no Estado. Na Argentina o exercício do poder jurisdicional recai, não apenas, sobre as rendas dos cidadãos ou empresas residentes no país, mas também sobre as garantias obtidas no exterior. Exemplo das garantias obtidas por uma sociedade: o sujeito residente na Argentina por sua atividade desenvolvida na Itália pode pagar imposto na Argentina.

O princípio de residência justifica o exercício do poder tributário baseado na teoria que os contribuintes devem suportar o custo de levar adiante a economia do país onde estão desenvolvendo sua própria atividade. Por exemplo, o país A exerce sua jurisdição sobre o sujeito com nacionalidade no país B, se esse sujeito considerado residente a legislação do primeiro é válida.

Certos países, não somente, exercitam seu poder tributário com base na residência dos sujeitos, mas fazem uso do princípio de nacionalidade. O princípio de nacionalidade sobre as pessoas físicas tem grande similaridade ao princípio de territorialidade. Em ambos os casos, é a conexão do sujeito com o país que justifica o poder tributário exercido sobre os mesmos. Respeito ao princípio de nacionalidade essa conexão é de caráter legal, mesmo sendo uma pessoa física ou sociedade. Por sua parte, quando trata de territorialidade, a conexão é onde o sujeito reside.

“O poder tributário baseado no princípio da nacionalidade poderia encontrar sua justificativa nos benefícios que obtém o cidadão por encontrar base na nacionalidade do país. Os cidadãos americanos se encontram assegurados, estes podem retornar ao seu país quando eles quiserem, assim mesmo se encontram protegidos pelo governo dos Estados Unidos em qualquer parte do mundo. O

cumprimento dos deveres tributários contribui para a sustentabilidade do mencionado seguro. As companhias norte americanas, mesmo que o seu lugar físico não seja seu próprio país, gozam dos benefícios de proteção das leis americanas”, segundo opinião de MCEWAN (2001, p. 5).

Outro princípio em que os sistemas tributários mundiais encontram fundamentação para o exercício de seu poder de tributar é o princípio da fonte ou territorialidade. Este princípio não leva em conta a residência ou nacionalidade, já que seu embasamento é o lugar da produção da renda, sem importar se o sujeito é cidadão ou residente do país. Por exemplo, certo país importará a obrigação de pagar tributos àquela renda obtida pelos não residentes, pelos negócios desenvolvidos em sua jurisdição. A aplicação dos distintos princípios leva a consequência inevitável da dupla imposição. Por exemplo, o país A exerce jurisdição tributária sobre um determinado sujeito, baseando-se na nacionalidade ou residência do contribuinte. Enquanto que as garantias obtidas pelo mesmo sujeito no país B se encontram alcançadas na dita jurisdição. Para solucionar esta situação, a Argentina em particular e a grande maioria dos países da América como do continente europeu perseguem a política de sobrepor o primeiro poder tributário, é dever, de onde a mercadoria foi obtida (princípio da fonte), sobre o princípio de residência ou nacionalidade. Desta maneira, a Argentina, de modo geral outorga a seu presidente um crédito fiscal por aquele imposto pago em outro país pelas rendas obtidas no dito país.

Pelo princípio de estabelecimento permanente se reconhece os efeitos fiscais antes do sujeito desenvolver uma atividade econômica em lugar que não é domicílio, residência ou nacionalidade do contribuinte, baseando-se em razões

adequadas aos tempos presentes, outorga preeminência ao lugar de onde o sujeito efetua sua atividade econômica por sobre a nacionalidade ou residências destes.

Este critério é de maior relevância e o que na atualidade se encontra em discussão e eventual análise nos maiores países do mundo. Discussão, que no caso da Argentina, versa sobre a possibilidade ou não de enquadrar os provedores de serviço de Internet (ISP), servidores ou páginas da Web com base neste conceito.

É porque esta discussão encontra resposta nas previsões disputadas na maioria dos Convênios de Dupla Imposição ao disporem neles a possibilidade de imposição sobre uma pessoa física ou jurídica não residente, exceto que exista um estabelecimento permanente nesse Estado.

“O conceito de estabelecimento estável sempre foi ambíguo na legislação Argentina, já que não existia norma na Lei do Imposto de Renda que concretizasse a conceitualização deste preceito. A Reforma Introduzida pela Lei 25.063 incorporou (Artigo 128, § 2º) uma definição de estabelecimento estável, dispondo que são organizações na forma de empresa estável para o desenvolvimento das atividades comerciais, industriais, agropecuárias, extrativas ou de qualquer tipo, que dêem origem para seus titulares residentes na Argentina garantias de terceira categoria. A definição precedente inclui as construções, reconstruções, reparações e montagens cuja execução no exterior demanda um lapso superior a seis meses, assim como os lotes com fins de urbanização e a edificação e alienação de imóveis sob o regime similar ao estabelecido pela Lei 13.512 realizados em países estrangeiros”, declarado por MCEWAN (2001, p. 7).

A norma transcrita previu situações em que os sujeitos residentes no país efetuem operações no exterior através de titularidade destes estabelecimentos, a falta de definição para o suposto contrário, seria eventualmente aplicada já que a lei

imposta não efetuará uma remarcada diferenciação no término utilizado por ambos supostos.

3.6. E-COMMERCE NO BRASIL

O Brasil já conta com aproximadamente 8 milhões de internautas e previsões de movimentar cerca de U\$ 40 bilhões no comércio eletrônico em 2.004. As perspectivas otimistas relacionadas ao sucesso de negócios através da rede crescem a cada dia. Estudos concluem que a presença virtual pode significar a sobrevivência da própria empresa. Para o consumidor estima-se que as compras pela internet chegam a ser 15% mais baratas que as demais. Para o fornecedor a redução dos custos associados à estrutura de vendas pode ser até 80% menor.

O termo e-commerce vem sendo empregado para designar uma variedade de atividades comerciais desenvolvidas através da Internet ou das intranets, tais como a venda *on line* de bens e serviços, transferência eletrônica de fundos, troca eletrônica de dados entre terceiros ou entre unidades de um grupo mercantil.

A 12.^a pesquisa anual de administração de recursos de informática realizada pela Fundação Getúlio Vargas indica que, no ano corrente, o Brasil será o maior investidor da América Latina em tecnologia da informação (US\$78 bilhões), razão pela qual empresas fornecedoras de tecnologia e soluções para o comércio eletrônico (*IBM, Peoplesoft, Xerox*, entre outras) planejam investimentos no país.

O resultado da 'Pesquisa Comércio Eletrônico no Mercado Brasileiro', edição 2003, também da FGV, revela que em 2002, o volume do comércio *b2b* (Business-to-business ou comércio no âmbito empresarial) duplicou em relação ao ano anterior (5,8 bilhões), enquanto o *b2c* (Business-to-consumer ou comércio no mercado

consumidor) aumentou 150% (2 bilhões). Implementando o *b2b*, o *collaborative-commerce* ou *c-commerce* representa a parceria para troca de informações entre fornecedores e compradores.

Um instituto de pesquisas norte-americano, *Gartner Group*, divulgou números que revelam que as vendas do mercado *b2b* mundial atingiram quatrocentos e trinta bilhões de dólares em 2000, equivalente a 189% a mais do que em 1999.

A Organização Mundial de Propriedade Industrial estima que, no período de 2003 e 2005, o comércio eletrônico deverá movimentar aproximadamente três trilhões de dólares.

Estes dados demonstram que o mercado eletrônico no Brasil é uma alternativa a mais para os empresários que, se ficarem de fora, perderão competitividade.

No Brasil, as vendas *on line* aumentaram consideravelmente, pois segundo GONÇALVES (2002, p. 2) “as vendas das lojas *on line* cresceram 14%, excetuando-se as vendas de carros”. Artigos de informática, eletroeletrônicos, flores, alimentos, CDs, livros e material de papelaria, entre outros, que somavam R\$ 87,8 milhões, em agosto, passaram para R\$ 100,2 milhões. De todas as vendas de varejo, excetuando-se os carros, apenas 0,72% ocorrem via Internet. O estudo aponta retração de quase 1% nas vendas do setor automotivo, no mesmo período. No total, o VOL de setembro foi de R\$ 471 milhões, crescimento de 1,9% com relação à movimentação de agosto, que ficou na casa dos R\$ 462 milhões. Segundo o relatório, o setor automotivo, que era responsável por 81% do faturamento do setor em agosto, regrediu para 78,7% em setembro. Em valores brutos, isso significa uma

queda de R\$ 374,2 milhões para R\$ 370,7 milhões. Na indústria automotiva, a rede abocanha 3,37% das vendas.

O volume de venda *on line* é alto e se pudesse contar com um sistema de tributação eficiente para este novo tipo de mercado o país poderia aumentar sua arrecadação o que, conseqüentemente, os estados que vendessem também poderiam contar com uma receita de ICMS e demais tributos acrescidos.

3.6.1. Tributação do *E-commerce* no Brasil

Como a internet é relativamente nova, não se sabe ainda o quanto vai crescer. Seu crescimento, no entanto, traz dois grandes desafios para o arrecadador de impostos. Primeiro é mais difícil de tributar fisicamente bens e vendedores, além de dificultar a identificação dos vendedores, dependendo do tipo de operação realizada. Depois potencializa a competição tributária entre países e entre estados no caso específico do Brasil em relação ao ICMS.

Sabe-se que o comércio eletrônico movimentou em 2001 cerca 3,6 bilhões de dólares, segundo informe da Fundação Getúlio Vargas. Desse total 2,8 bilhão correspondem a transações entre empresas (business to business) e os 800 milhões restantes foram vendas a consumidores. Já no ano de 2002 foram 5,8 bilhões para b2b e 2 bilhões para b2c. Esse volume parece pequeno se analisado isoladamente diante das transações convencionais, pois representa apenas cerca de 1,00%, porém vêm aumentando rapidamente. Com o crescimento desse tipo de comércio, propagado pelos avanços da internet, surgem atividades econômicas, para as quais ainda não existe regulamentação específica quanto a sua tributação, provocando

dúvidas, por exemplo, quanto a ocorrência de fatos geradores para fins de incidência de impostos. Além disso, qualquer tributo novo deve pela Constituição Federal atender os princípios da legalidade, isonomia, irretroatividade, proibição de confisco entre outros. O grande desafio dos tributaristas brasileiros é o de elaborar um sistema que atenda os requisitos acima e não prejudique o crescimento dessa forma de comércio.

Apesar de não contar com regulamentação específica em vigor, não se localiza qualquer iniciativa de enquadramento tributário diferenciado para o comércio eletrônico, defendendo-se a aplicação dos mesmos impostos já existentes para o comércio físico, isto porque há o entendimento de que houve alteração na forma de realizar e não na essência mercantil.

Por outro lado, o Governo Federal criou o Comitê Executivo de Comércio Eletrônico, com atribuições para atuar como um canal de comunicação entre o Governo e setores produtivos. Seu coordenador manifestou publicamente entendimento de que não deverá existir taxação de negócios pela Internet quanto às operações reais, como a venda de automóveis pela *web*, restando dúvidas quanto ao local de recolhimento dos impostos. O Governo Federal já implementou um sistema próprio para aquisição de bens e serviços através da Internet, inaugurando o e-Governo.

Além disso, a Receita Federal, por um lado descarta qualquer iniciativa de enquadramento tributário diferenciado para o comércio eletrônico, defendendo que a questão deve ser examinada sobre enfoque voltado para o futuro, pois é inútil discutir se a tributação deve se dar na fonte ou no destino em ambiente sem fronteiras e por outro analisa com seus técnicos, a aplicação de dispositivo semelhante ao da CPMF taxando dessa forma a movimentação financeira dos

negócios efetuados através do e-commerce. Porém são apenas conjecturas que estão sendo analisadas para serem utilizadas no futuro.

Embora a legislação específica sobre tributação do comércio eletrônico seja escassa, alguns projetos de lei sobre o assunto e-commerce tramitam no Congresso Nacional, a maioria versando sobre regulamentação de assinaturas eletrônicas, criptografia, certificados digitais, arquivos, documentos e faturas eletrônicas, assim como os crimes praticados no âmbito da internet. De todos, o que tem sido considerado mais abrangente, regulando o comércio eletrônico, a validade e o valor probatório dos documentos eletrônicos, bem como a utilização das assinaturas digitais é o anteprojeto de lei apresentado pela OAB/SP.

Analisando internamente as legislações existentes, percebemos que apesar do interesse e da importância do assunto, ainda nada está regulamentado. Percebemos isso ao analisar a legislação de ICMS dos estados do Paraná, São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais e Rio Grande do Sul, sobre as quais discorrer-se-á a seguir.

3.6.1.a. Tributação do *E-commerce* no Paraná

O estado do Paraná tem como sua principal fonte de recursos o recolhimento de ICMS efetuado pelas empresas. A legislação que dá suporte a que o ICMS seja cobrado atualmente é a Lei 11580/1996 datada de 11 de novembro de 1996. Paralelamente a Lei citada, tem o Decreto 5141/2001 de 13/12/2001 o qual aprova o Regulamento do ICMS do Paraná. A Lei e o Regulamento definem sobre o que incide ICMS, quais operações não possuem a exigência do tributo (não-

incidência, imunidade, benefícios fiscais), bases de cálculo, alíquotas, assim como servem para dirimir eventuais dúvidas em relação ao imposto.

Verifica-se pela busca de informações efetuadas, que ainda não está regulamentada a questão de como tributar as operações de comercialização realizadas através da internet. Localizamos apenas um artigo que se refere ao convênio 78/2001, o qual trata de redução da base de cálculo em operações de serviço de comunicação com acesso a internet e artigo 2º do Decreto 4572 que fala também sobre o mesmo assunto, conforme verificamos abaixo:

A base de cálculo é reduzida, até 31.12.2002, nas prestações onerosas de serviço de comunicação, na modalidade acesso à INTERNET, de forma que a carga tributária efetiva corresponda a 5% do valor da prestação (Convênio ICMS 78/01).

Notas: a redução da base de cálculo será aplicada, opcionalmente, pelo contribuinte, em substituição ao sistema de tributação normal; o contribuinte que optar pelo benefício previsto neste item não poderá utilizar quaisquer outros créditos ou benefícios fiscais.

Art. 2º do Decreto n. 4.572, de 15.08.2001, com produção dos efeitos a partir de 16.08.2001:

Art. 2º Não serão exigidos os débitos fiscais do ICMS, lançados ou não, inclusive juros e multas, relacionados com as prestações onerosas de serviços de comunicação, na modalidade acesso à internet, ocorridas até 8 de agosto de 2001 (Convênio ICMS 78/01).

§ 1º A não exigência dos débitos fiscais de que trata o "caput" não se aplica ao contribuinte que interpôs ação contestando, na esfera administrativa ou judicial, a exigência de crédito tributário decorrente de prestações onerosas de serviços de

comunicação, na modalidade acesso à internet, exceto se comprovar, até 30 de setembro de 2001, a desistência formal da ação, responsabilizando-se, quando for o caso, pelas custas judiciais e honorários advocatícios.

§ 2º O disposto neste artigo não autoriza a restituição ou compensação de importâncias já recolhidas.

Pelos artigos citados acima, podemos constatar que se referem apenas a tributação do serviço de comunicação oneroso na modalidade de acesso a internet, não tendo, portanto relação com a matéria em estudo, a qual está focada na tributação pelo ICMS das operações realizadas através do comércio eletrônico.

3.6.1.b. Tributação do E-commerce em São Paulo

O estado de São Paulo, também possui como importante fonte de recursos, a arrecadação do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. A legislação que dá suporte a cobrança do ICMS no estado de São Paulo é a Lei estadual número 6.374/1989 de 01/03/1989 e suas atualizações. São Paulo também têm um Regulamento para o ICMS, o qual foi aprovado pelo decreto 45490/2000 de 30/11/2000.

Verifica-se também não existir regulamentação específica para a questão da Tributação do ICMS sobre o comércio eletrônico, sendo que apenas encontramos no regulamento do ICMS artigo que fala sobre a tributação do serviço oneroso de comunicação, modalidade de acesso à internet (provedores de acesso) e outro que fala da tributação de software, porém nenhum deles refere-se a tributação de

operações relativas ao comércio eletrônico, podendo-se comprovar isso pela redação dos artigos citados:

Artigo 50 - Em operação realizada com programa para computador ("software"), personalizado ou não, o imposto será calculado sobre uma base de cálculo que corresponderá ao dobro do valor de mercado do seu suporte informático.

Parágrafo único - O disposto no "caput" não se aplica aos jogos eletrônicos de vídeo ("videogames"), ainda que educativos, independentemente da natureza do seu suporte físico e do equipamento no qual sejam empregados. (Acrescentado o parágrafo único pelo inciso I do art. 2º do Decreto 46.295 de 23/11/2001; DOE 24/11/2001; efeitos a partir de 01/01/2002).

Artigo 23 - (internet - PROVEDOR DE ACESSO) - Fica reduzida a base de cálculo do imposto incidente na prestação onerosa de serviço de comunicação, na modalidade acesso à internet, de forma que a carga tributária resulte no percentual de 5% (cinco por cento) do valor da prestação (Convênio ICMS-78/01, cláusulas primeira e segunda). Acrescentado o artigo pelo inciso IX do art. 2º do Decreto 46.027 de 22/08/01; DOE 23/08/01; efeitos a partir de 09/08/2001:

§ 1º - O benefício previsto neste artigo:

1 - compreende:

- a) o provimento de acesso, assim entendido a conexão de usuários à internet, realizada por provedor de acesso;
- b) os serviços prestados diretamente pelo provedor de acesso aos seus assinantes, desde que incluídos no preço cobrado em relação ao serviço referido na alínea anterior;

2 - não compreende os demais serviços usualmente praticados pelos provedores de acesso, tais como a hospedagem de páginas empresariais e a comunicação de publicidade e propaganda na rede ("*banners*");

3 - é opcional e sua adoção pelo contribuinte implicará vedação:

a) ao aproveitamento de quaisquer créditos;

b) à utilização de qualquer outro benefício fiscal;

4 - fica condicionado ao regular cumprimento da obrigação principal, na forma e no prazo estabelecidos neste regulamento.

§ 2º - O contribuinte declarará a sua opção em termo lavrado no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, devendo a renúncia a ela ser objeto de novo termo, que produzirá efeitos, em cada caso, por período não inferior a 12 (doze) meses, contados do primeiro dia do mês subsequente ao da lavratura do correspondente termo.

§ 3º - O não cumprimento do disposto no item 4 do § 1º implica perda do benefício a partir do mês subsequente àquele em que se verificar o inadimplemento.

§ 4º - Na hipótese do parágrafo anterior, ocorrendo o recolhimento do débito fiscal ou requerido seu parcelamento, o benefício ficará restabelecido a partir do mês subsequente ao da regularização.

§ 5º - Este benefício vigorará até 31 de dezembro de 2002.

3.6.1.c. Tributação do E-commerce no Rio de Janeiro

O Estado do Rio de Janeiro possui como os demais estados, dependência econômica para que consiga realizar suas atribuições básicas, centrada na arrecadação de tributos, sendo o principal deles o ICMS. A legislação atual que

regula a exigência do imposto atualmente está embasada na Lei estadual número 2657/1996 de 27/12/1996 e seu regulamento foi aprovado através do Decreto 27.427/2000 de 17 de novembro de 2000.

Através de nossa busca realizada na legislação do Estado do Rio de Janeiro, levantou-se que ele também não possui legislação específica para o tema, estando, portanto como os demais estados ainda com a necessidade de regulamentar essas operações sob pena de vir a perder receitas de ICMS em decorrência da não tributação dessas transações comerciais. Localizamos novamente artigo que fala da tributação de software (decreto 27307/2000), conforme redação abaixo, porém também não possui relação direta com a matéria em estudo:

Art. 1. ° Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações com programa de computador (software) não personalizado, em meio magnético ou óptico (disquete ou CD-ROM), de forma que a incidência do imposto resulte no percentual de:

I – 0% (zero por cento) sobre o valor da operação de importação;

II – 1% (um por cento) sobre o valor das demais operações.

§ 1. ° Entende-se por programa de computador não personalizado aquele destinado à comercialização ou industrialização.

§ 2. ° Na hipótese de a mercadoria mencionada neste artigo ter sido tributada na operação anterior com carga tributária superior a 1% (um por cento) o valor do crédito a ser aproveitado por ocasião da entrada fica limitado a esse mesmo percentual.

Art. 2. ° Para efeitos do disposto no artigo anterior, o contribuinte que realizar operação com software não personalizado poderá se debitar do ICMS pela aplicação direta da alíquota pertinente sobre o valor da operação.

Art. 3. ° O ICMS não incide na operação realizada com programa de computador personalizado elaborado por encomenda do usuário, assim como sobre contratos de licença ou de cessão de direitos relativos a programa de computador personalizado ou não, nas formas de:

I - Transferência Eletrônica: download - transferência de programas do computador licenciante, diretamente para o computador do usuário, via Internet, intranet e processos similares;

II - Licenças múltiplas: contratos de licenciamento autorizando o usuário final a interligar uma determinada quantidade de microcomputadores ou terminais a um servidor central onde uma cópia do software que se pretende usar já se encontra instalada;

III - Duplicação pré-ajustada: contratos de licenças múltiplas em que o usuário, a partir de uma cópia do programa de computador é autorizado a reproduzi-lo em um número pré-determinado de computadores;

IV - Duplicação pré-autorizada: contratos de licenças múltiplas em que o usuário, a partir de uma cópia do programa de computador, é autorizado a duplicá-lo na medida de suas necessidades e nos quais, mediante um relatório periódico, são cobradas as licenças adicionais do usuário;

V - Ampliação da rede: ampliação do número de usuários de uma licença de rede;

VI - Programa de computadores modulares: contratos de licenças, de uso de programas de computadores em que os programas são instalados de forma modular, não sendo obrigatoriamente adquiridos ou cobrados de imediato.

Art. 4. ° Fica dispensado o pagamento do Imposto de Circulação de Mercadorias - ICM e do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de

Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS relativo às operações realizadas com programa de computador, personalizado ou não, incluindo-se aquelas em que se efetue o licenciamento ou cessão de direito de uso, até à data da entrada em vigor deste Decreto.

§ 1.º Aplica-se aos créditos exigidos em decorrência do descumprimento de obrigações acessórias, relacionadas com as operações, a dispensa a que se refere o caput.

§ 2.º O disposto neste artigo não autoriza a restituição ou compensação das importâncias já pagas.

Art. 5.º O disposto neste Decreto não se aplica:

I - ao programa de computador (software), não personalizado, em meio magnético ou não, instalado sem a devida comprovação de licenciamento ou de cessão de uso;

II - ao *firmware* - programa de computador pré-gravado em processadores, *eproms*, placas, circuitos magnéticos ou similares;

III - ao programa de computador (software) alienado em conjunto com equipamentos, máquinas ou bens duráveis de consumo.

3.6.1.d. Tributação do *E-commerce* em Minas Gerais

O estado de Minas Gerais em sua legislação sobre ICMS também não possui dispositivo legal que regulamentem a cobrança de Imposto estadual nas operações de vendas realizadas via internet. O Decreto Estadual que aprova o regulamento do ICMS no estado é o 43.080 de 13 de dezembro de 2002, onde são definidas as

incidências, isenções, fato gerador, entre outros. A Lei Estadual que regula a cobrança do ICMS é a Lei estadual número 6.763 de 26 de dezembro de 1975.

Verificou-se a legislação de Minas Gerais e não foi localizada nenhuma particularidade em relação aos demais estados, no que se refere ao tema estudado. Observamos que o estado também é signatário do convênio 78/2001, o qual fala da tributação dos provedores da Internet, sendo que o mesmo não foi transcrito aqui, pois já estão constando nos estados anteriores.

3.6.1.e. Tributação do E-commerce no Rio Grande Do Sul

O Rio Grande do Sul como os demais estados, possui sua sobrevivência econômica atrelada principalmente a arrecadação do ICMS. Temos no estado do Rio Grande do Sul a Lei N. ° 8.820, de 27 de janeiro de 1989, que instituiu o Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação. Por outro lado quem aprovou o regulamento do ICMS do estado, o qual fixa as normas de funcionamento do Imposto, foi o Decreto estadual número 37.699 de 26 de agosto de 1997.

Analisando a legislação citada no que se refere ao tema estudado e nada de diferente encontramos, sendo que novamente apareceram somente textos relacionados à tributação dos provedores de acesso a internet.

3.6.1.f. Convênio ICMS 51/00

Com a facilidade de acesso a internet crescendo, tornando a compra de mercadorias de qualquer espécie possível com apenas alguns cliques, houve preocupação dos estados ditos consumidores com relação a comercialização de automóveis ligando a fábrica ao consumidor. Essa preocupação resultou na elaboração do Convênio ICMS 51/00, o qual merece destaque por ter sido constituído com o intuito de que os estados que possuem menor potencial, ou simplesmente não possuem nenhum potencial de produção de veículos novos, não tivessem parte de sua arrecadação perdida, ou de certa forma transferida para os estados com montadoras de automóveis instaladas em seu território. Pelo Convênio mencionado, o qual foi assinado por todos os estados, com exceção do estado de Minas Gerais, divide-se a fatia do ICMS devido, parte para o estado produtor e parte para o estado consumidor.

Em abril de 2001, houve elaboração do Convênio ICMS 03/01, o qual produziu alterações nos percentuais de base de cálculo acima fixados pelo convênio anterior.

3.7. SISTEMA DE APOIO A ASSISTÊNCIA TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL

O estabelecimento de acordos/intercâmbios internacionais para o controle da tributação nos meios eletrônicos poderia representar uma forma de controle e de melhorar a tributação neste novo sistema de comércio. As autoridades tributárias poderiam trocar informações, fazendo uso da Internet e das tecnologias a ela

associadas, visando evitar ou minimizar as tentativas de fraude ou sonegação de tributos.

A necessidade do estabelecimento de acordos internacionais de assistência entre autoridades tributárias é essencial para o êxito das ações de tributação do comércio eletrônico. Esta assistência fundamentaria o intercâmbio sistemático de informações entre autoridades tributárias, evitando ou minimizando tentativas de fraudar, eludir ou sonegar tributos.

Uma alternativa viável e eficaz para implementar esta proposta seria a construção de um sistema internacional de intercâmbio de informações, baseado em Internet e nas tecnologias a ela associadas.

Na gestão tributária internacional do comércio convencional já se sente a necessidade de mecanismos de cooperação e intercâmbio de informações entre autoridades tributárias de distintas jurisdições. Acordos bilaterais e multilaterais, entre países ou grupos de países com interesses comuns, foram assinados para promover a assistência mútua na gestão tributária. As formas de intercâmbio de informações são mencionadas em FERREIRA (2001, p. 7): “Intercâmbio esporádico: autoridade tributária competente formula uma pergunta específica; Intercâmbio automático: informações acordadas são enviadas de modo sistemático; Intercâmbio espontâneo: informações julgadas de interesse para outro Estado são a ele remetidas; Fiscalizações simultâneas: fiscalizações de empresas são organizadas com a participação de funcionários de distintos Estados”.

“O Modelo de Acuerdo para Intercambio de Informaciones Tributarias del CIAT, proposto pelo Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CLAT) para ser adotado entre os países membros da organização (todos os países das Américas). Neste modelo, estão definidos procedimentos para a solicitação de

intercâmbio de informações e a realização de fiscalizações específicas e simultâneas. A identificação das informações a serem trocadas e os detalhes dos procedimentos de fiscalização não são parte do modelo, ficando por conta de negociações entre as partes envolvidas” é citado por FERREIRA (2001, p. 8) como um exemplo de acordo.

No entanto, dois acordos regionais são dignos de destaque, por estabelecerem compromissos de entrega periódica de determinadas informações plenamente identificadas, e serem formalmente baseados em sistemas informatizados e redes de comunicações.

O sistema VIES foi adotado pelos países da União Européia, em 1993, para o intercâmbio de informações sobre o imposto sobre o consumo (Value Added Tax ou Imposto sobre o Valor Adicionado). Com o fim das barreiras físicas de fronteira entre os países, era necessário um sistema que continuasse provendo informações sobre compras e vendas de bens e serviços entre os países, já que o tributo sobre o consumo continuava sendo totalmente absorvido pelo país de destino ou consumo do bem ou serviço.

“Este sistema foi baseado em uma rede de comunicações de dados X.25, construída e operada por terceiros, que conecta as administrações tributárias dos países membros da Comunidade Européia. Sobre esta rede são oferecidos 2 serviços básicos: Acesso on-line a alguns dados cadastrais de empresas registradas nos países membros; Trocas periódicas de lotes de notas fiscais de operações de comércio realizadas entre cada par de países”, FERREIRA (2001, p. 12).

A solicitação de informações ou intervenções que não constam do sistema são negociadas por outros meios (*FAX, e-mail, etc.*), não havendo um idioma padronizado ou mesmo recomendado.

De acordo com NEVES & RODRIGUES (1997, p. 5) “A operação da rede e do sistema é realizada centralmente, na sede da Comunidade em Bruxelas, por empresa terceirizada que não tem acesso aos dados que trafegam na rede. A gestão administrativa do sistema é realizada por um Comitê de Gestão, formado por representantes das administrações tributárias participantes, que se reúnem periodicamente em Bruxelas”.

O maior tributo no Brasil, ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), é administrado pelos estados brasileiros, e suas características exigem uma assistência mútua constante entre as administrações tributárias estaduais, para a gestão do comércio interestadual. O fórum para discussão dos temas relativos ao tributo é o CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), formado pelo Ministro da Fazenda e Secretários de Fazenda das 27 Unidades da Federação (estados e Distrito Federal). Desde 1995 existia a disposição de que os contribuintes que realizassem operações de comércio interestadual deveriam enviar disquetes contendo determinadas informações às administrações tributárias estaduais correspondentes (Convênio ICMS 57/95). Esta disposição era seguida por poucos contribuintes, tampouco as Secretarias de Fazenda exigiam seu cumprimento, principalmente por não terem capacidade administrativa e operacional para tratar as informações solicitadas.

Em 1997 foi decidida a criação do SINTEGRA, destinado a automatizar a assistência entre as administrações tributárias estaduais brasileiras. O SINTEGRA, conceitualmente, se moldou no VIES. Entretanto, ampliou os serviços oferecidos entre administrações tributárias, ofereceu novos serviços aos contribuintes e elevou o nível da tecnologia utilizada.

Este sistema está baseado em uma Intranet baseada em VPN, montada sobre uma rede governamental de alcance nacional, mantendo a autonomia constitucional das Unidades da Federação. Em termos informáticos, esta autonomia é representada pela inexistência de uma base de dados central, mantendo cada Unidade sua base de dado, intercambiando dados com as demais por meio da rede. Os contribuintes podem ter acesso aos serviços a eles destinados por meio da Internet. Os serviços oferecidos entre administrações tributárias, através da Intranet, são de acordo com FERREIRA (2001, p. 43): Acesso on-line a dados cadastrais de empresas registradas nos estados e Distrito Federal; Trocas periódicas de lotes de notas fiscais de operações de comércio realizadas entre cada par de estados; Sistema padronizado para solicitação de ações fiscais, incluindo o seguimento da sua realização; Sistema padronizado de confrontação das informações intercambiadas, para detecção de indícios de fraudes;

Aos contribuintes são oferecidos, por meio da Internet, a possibilidade de consultarem dados cadastrais de empresas registradas em cada uma das 27 Unidades da Federação, verificar e recuperar algoritmos de geração de números cadastrais, e acesso à legislação específica.

A gestão do sistema é realizada por um Grupo de Trabalho formado por representantes dos estados participantes, no âmbito do CONFAZ.

Ambos sistemas apresentados são exemplos de cooperação bem sucedida entre administrações tributárias. O advento do comércio eletrônico exacerba esta necessidade de assistência mútua, agora em nível internacional.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O desenvolvimento da Internet, que introduziu novos conceitos de comunicação e inaugurou a sociedade de informação, trouxe inúmeras questões inseridas em ambiente absolutamente inédito, sem precedentes e sem legislação específica.

A era digital alavancada pela rapidez do desenvolvimento tecnológico e com aporte na rede mundial de computadores, criou espaço abrangente de novas formas de transações comerciais, aprimorando conceitos e atividades econômicas.

As operações realizadas através do instrumento eletrônico podem ser consideradas “clones” daquelas desenvolvidas em ambiente físico, onde se apresentam e se operam de forma distinta, respeitando as características do meio. As operações mercantis realizadas pela atividade empresarial que encontram no mercado eletrônico novas aplicações e utilidades se concretizam sem a presença física dos contraentes, cujos documentos, que não mais exigem a exclusividade do suporte físico do papel, podem ser assinados e arquivados digitalmente.

Encontram-se, porém, insuperáveis dificuldades na aplicação da legislação vigente que não contempla todas as hipóteses criadas pela arquitetura da rede.

Embora longe de uma solução ideal, as transações comerciais via Internet, quando pagas por meio de cartão de crédito ou de depósitos bancários, já estão sendo parcialmente tributadas no Brasil, pois incide sobre todas as transações financeiras realizadas por qualquer pessoa física ou jurídica a CPMF (Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira), a alíquota é de 0,38%.

Talvez a maneira mais eficaz, do ponto de vista dos governos, seja uma ação coordenada para ganhar controle sobre o mundo on-line. O modo mais rápido e direto para evitar conflitos seria definir uma legislação internacionalmente aceita.

Numa análise mais ampla dessa nova realidade de um mundo eletrônico, o que se apresenta é a necessidade, inadiável, de promover uma grande articulação no sentido da promoção de parcerias permanentes entre os Fiscos de todos os estados e países, sem o que não se conseguirá dar efetividade à ação e dificultará o cumprimento da missão institucional do Poder Público.

O próprio desenvolvimento tecnológico no campo da informação dá também os meios de enfrentá-los. Nunca antes as Administrações Tributárias dispuseram de ferramentas tão poderosas para a efetivação de um intercâmbio eficaz e ágil de informações, tanto em nível doméstico quanto em nível internacional. Cabe a Receita Estadual do Paraná pensar numa legislação que possa ser inserida no contexto da legislação nacional e internacional.

Diante das informações que conseguimos levantar sobre este tema, ainda sem uma definição concreta e palpável, de como tributar de forma segura evitando a evasão fiscal as operações de comercialização efetuadas via Internet, podemos afirmar que alguns caminhos são possíveis de serem seguidos de forma a garantir a arrecadação de recursos provindos da cobrança do ICMS por parte dos estados de modo a permitir que eles (os estados) continuem exercendo suas atribuições perante a população.

Os estados podem simplesmente seguir o caminho dos Estados Unidos e decretar moratória para as operações realizadas através da internet, até o momento em que se crie condições ou mecanismos de controle que dêem segurança para averiguar quanto ao correto pagamento do ICMS nas operações de venda

realizadas por essa modalidade de comércio. Seguindo esse raciocínio, é de se supor que o estado deixe de arrecadar parcela de ICMS sobre essas transações.

Por outro lado, no caso dos estados desejarem garantir pelo menos uma parcela desses recursos, mesmo que não haja meios seguros de se controlar operações de vendas efetuadas no meio virtual, pode-se executar a cobrança de ICMS, admitindo-se nesse caso perda de parte da arrecadação. Por este caminho, torna-se fácil visualizar a tributação das operações em que mesmo havendo a venda pela internet, o bem comercializado é corpóreo, sendo portanto, tributado em sua circulação, pela alíquota interna quando a operação for realizada dentro do território do estado, ou alíquota interestadual, quando a mercadoria é vendida a outra unidade da federação para empresas inscritas. Quando a venda é efetuada a consumidor final, haverá perdas de arrecadação para os estados com menor capacidade industrial, considerados consumidores, os quais tradicionalmente efetuarão compras junto a estados produtores, gerando imposto somente no estado vendedor. Uma alternativa para isso seria seguir os moldes do Convênio ICMS 51/00, onde os estados dividem a receita tributária sobre comercialização de veículos diretamente da fábrica para o consumidor final, dessa forma não havendo perdas para estados produtores e consumidores. A implementação de um controle poderia ser efetuada através do sistema de informação de arquivos magnéticos (SINTEGRA), o qual já existe, onde as empresas informam as operações de comercialização realizadas individualmente a cada trimestre que será mensal a partir de 2003. As operações de vendas efetuadas diretamente a consumidor final poderiam ter um CFOP (Código Fiscal de Operação) exclusivo. Nesse caso cada estado teria de verificar eletronicamente as operações de venda daquele código de operação cuja unidade da federação destinatária é a sua. Tal informação seria cruzada com o banco de

dados de recolhimentos efetuados a seu favor, para checar se o ICMS devido foi pago.

Quando a mercadoria comercializada não é corpórea, torna-se difícil estabelecer mecanismos de controle, uma vez que o que se está comercializando são simplesmente dados transferidos eletronicamente, não havendo circulação física. Como não se tem, ainda, mecanismos eficazes para controle e fiscalização de tais operações, deve-se aguardar o surgimento de novas tecnologias para suprir tais deficiências e então adicionar/complementar à legislação tributária existente abrangendo e tributando tais operações. Possivelmente, possa-se obedecer aos moldes traçados para a venda de bens corpóreos, com implementações eficazes, de forma que não haja perda de arrecadação.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGOSTINI, M. Teresita. Obligaciones tributarias en el comercio electronico. **Revista critérios tributários**, nº 137. Argentina, 2001.

AMARAL, Gilberto Luiz do. OLENIKE, João Eloi. Pesquisa Revela Carga Tributária Ideal Para a Competitividade das Empresas. www.crcpr.org.br. **Revista 133**, 2º quadrimestre de 2002.

ARAÚJO, Flávio. **Auditoria e constituição de crédito tributário em operações de comércio eletrônico**. Paper apresentado na Conferência Internacional "As Administrações Tributárias em um Mundo Eletrônico", 3-6 de junho de 2001, Montreal, Canadá, 2001.

ASIAIN, Jorge Hugo. União Européia cria imposto para comércio eletrônico. www.jcruzeiro.com.br, 15/02/2002 .

BACCARO, Renato Fernandes. Escorço histórico da tributação. In: www.tributario.com, 28/09/2000.

Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social. **Reforma tributária: Como tributar o comércio eletrônico? A (pouca) experiência internacional**. Secretaria para Assuntos Fiscais – SF, maio/2000.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.

BETTONI, Jaime. Planejamento tributário. In: **Apostila do curso de Especialização em Auditoria Integral**. Curitiba: UFPR, 2000.

BORGES, Arnaldo. **Artigo publicado na Revista de Estudos Tributários**, São Paulo: IBET, 1979, v.3, p. 174-75.

BRASIL, Angela Bittencourt. Tributar a Rede: Missão quase Impossível. In **Direito na WEB.adv.br**, Ano I, 11 ed, 2001

BRITO, Geane. Um mar de número. **Internet Business**. Ano 3, nº 25, set/99.

BUYDENS, S. **Avanços e tendências do comércio eletrônico em matéria de tributação**. Palestra apresentada no Seminário Internacional Comércio Eletrônico e Tributação. Brasília – DF, 13 de junho de 2000.

CASTRO, Aldemário Araújo. Os meios eletrônicos e a tributação. In: **www.infojus.com.br**, Novembro/2000.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1995.

CLINE, R. & NEUBIG, T. **The sky is not falling: Why state and local revenues were not significantly impacted by the internet in 1998**. Ernest & Young Economics Consulting and Quantitative Analysis, junho/1999.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. São Paulo: Saraiva, 1996.

CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. Brasília, 1988.

CORRÊA, Gustavo Testa. **Aspectos Jurídicos da Internet**. São Paulo: Saraiva: 2000.

DAUD, Pedro Victório. Incidência tributária nas operações realizadas na Internet. **www.direitonaweb.adv.br/doutrina/dinfo**, 01/07/2001.

DE LUCCA, Newton. **Direito & Internet**. São Paulo: Edipro: 2000.

EMBRATEL. Nas estradas da Internet. **Informe Publicitário**. 1999. 1-19.

FERREIRA, Sérgio Seco. Tecnologias de suporte da tributação do comércio eletrônico. In: **antonio.seco@ieee.org**, 10/2001.

FERREIRA, José Juan Laptza e outros. **Curso de derecho tributario: parte**

especial, 15 ed., Marcial Pons, Madrid, 1997.

GONÇALVES, Keli. Vendas on line crescem, aponta pesquisa. In: **www.businessstandard.com.br/**, 5/11/2002.

GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. Dialética: 2000, São Paulo.

JORNAL O ESTADO DE SÃO PAULO - Ibope Júpiter pesquisa comércio eletrônico no País, 27/03/2002.

LAGUNA, Francisco A. Tributação sobre consumo, vendas, e uso no comércio eletrônico. In: SILVA JUNIOR, Ronaldo Lemos. WAISBERG, Ivo. **Comércio eletrônico**. São Paulo: Revista dos tribunais, 2001.

LAKATOS, Eva Maria. MARCONI, Marina Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1991.

LOPES, Mikhail. Bom pra dedéu. **Exame**. ed. 697. São Paulo: Abril. 22 de set/1999. Ano 33, n. 19.134.

MACHADO. Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 1999.

MARCONI, Marina de Andrade. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

MARTINS, J.. **Auditoria e liquidação**. *Paper* apresentado na Conferência Internacional "As Administrações Tributárias em um Mundo Eletrônico", 3-6 de junho de 2001, Montreal, Canadá.

MENEZES, Antonio Carlos Gomes de. **O Comércio eletrônico na Internet**. Faculdade de Ciências Gerenciais de Brasília. Departamento de Processamento de Dados. Brasília, 1999.

NUNES, Paulo Nicholas de Freitas. **Comércio eletrônico e ICMS, a perda cada vez maior de arrecadação dos estados consumidores com o advento da Internet**. São Paulo: UNESP, 2001.

PEIXE, Blênio César Severo. Uma visão panorâmica da tributação no país chamado Brasil. IN: **Revista CRC**. Ano 25, nº 124, junho de 1999.

SANTOS, Fabiano Pereira dos. Incidência Tributária sobre Operações Comerciais envolvendo "Software". In **Direito na WEB**. adv.br, Ano I, 8 ed, 2001.

SÃO PAULO. Lei 6374/1989. **Aprova Lei do ICMS**. Diário Oficial do Estado de São Paulo: 01/03/1989, página 10.

SÃO PAULO. Decreto 45490/00. **Aprova o Regulamento do ICMS**. Diário Oficial do Estado de São Paulo: 30/11/2000.

SEF/MG. Secretaria de Estado da Fazenda. Evolução histórica do tributo. In: **www.sef.mg.gov.br/edutribu/edusocitrib.htm**, 05/10/00.

SILVA, Juliano Martins da. DENEGA, Sandra Mara. **Aplicações da informática no comércio e serviços: o comércio eletrônico e serviços via Internet**. Guarapuava: UNICENTRO, 1999 (monografia).

SILVEIRA, Mariana C. Avanços recentes do comércio eletrônico nos Estados Unidos e no México. In: SILVA JUNIOR, Ronaldo Lemos. WAISBERG, Ivo. **Comércio eletrônico**. São Paulo: Revista dos tribunais, 2001.

SOUZA, Benedito Felipe de. **Contribuição ao estudo da estruturação do roteiro de execução da auditoria fiscal e contábil na fiscalização do ICMS no Estado de São Paulo**. São Paulo: USP, 1995.(Tese de doutorado).

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. ICMS – Base de cálculo e alíquota. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

MINAS GERAIS. Lei 6763/1975. **Aprova Lei do ICMS**. Diário Oficial do Estado de Minas Gerais: 30/12/1975, página 15.

MINAS GERAIS. Decreto 43080/2002. **Aprova Regulamento do ICMS**. Diário Oficial do Estado de Minas Gerais: 13/12/2002.

PARANÁ. Lei 11580/1996. **Aprova Lei do ICMS**. Diário Oficial do Estado do Paraná: 18/11/1996, página 09.

PARANÁ. Decreto 5141/2001. **Aprova Regulamento do ICMS**. Diário Oficial do Estado do Paraná: 13/12/2001, página 05.

RIO DE JANEIRO. Lei 2657/1996. **Aprova Lei do ICMS**. Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro: 31/01/1997, página 12.

RIO DE JANEIRO. Decreto 27427/2000. **Aprova o Regulamento do ICMS**. Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro: 22/11/2000, página 05.

RIO GRANDE DO SUL. Lei 8820/1989. **Aprova Lei do ICMS**. Diário Oficial do Estado do Rio Grande Do Sul: 29/01/1989, página 17.

RIO GRANDE DO SUL. Decreto 37699/97. **Aprova Regulamento do ICMS**. Diário Oficial do Estado do Rio Grande Do Sul: 01/09/1997: página 11.

VASSALLO, Cláudia. Ele quer dominar o comércio eletrônico no Brasil. **Exame**. São Paulo: Abril. 22 de set/1999. Ano 33, n. 19. 155-161.

VASSALLO, Cláudia. Estamos todos intoxicados pela tecnologia. **Exame**. Ano 34, n. 2, 26 de jan. /2000. 38-42

VERCELLI, Juliana. Renault pisa no acelerador. **WORLD TELECOM**. Ano III, n. 18, Jan/ 2000. 37-39.

VERGARA, Silvia C. **Projetos e Relatórios em Administração**. São Paulo: Atlas, 1997.

WOLF, Karen Emilia Antoniazzi. A possibilidade de incidência do imposto sobre circulação de mercadorias e prestações de serviços nas operações da Internet. **www.direitoejustica.com/direito_tributario/index3.html**, 10/2002.